



**COMMISSIONE EUROPEA**

DIREZIONE GENERALE

FISCALITÀ E UNIONE DOGANALE

Fiscalità diretta, coordinamento fiscale, analisi economica e valutazione

Controllo dell'applicazione del diritto dell'UE e degli aiuti di Stato/fiscalità diretta

Bruxelles, **07 JAN. 2011**

TAXUD D3 (2011)

RG/km – EU Pilot/2010/777

Funzionario responsabile:

Roberta Grappiolo: +32.2.295.54.63

Dott. Joseph Holzmilller

Associazione italiana Dottori

Commercialisti

Via Fontana 1

IT-20122 Milano

**Oggetto: Reclamo relativo alle norme italiane sulla residenza fiscale di società  
(art.73 TUIR)**

Rif: EU-Pilot 777/10/TAXU

Egr. Presidente,

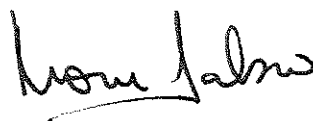
dando seguito alla precedente corrispondenza intercorsa con i servizi di TAXUD sulla questione in oggetto e, in particolare, alla Sua lettera del 3.11.2010, ho il piacere di trasmetterLe in allegato alla presente la nota (prot. 2010/157346) del 20.12.2010 con la quale il Direttore centrale dell'Agenzia dell'Entrate ha fornito le informazioni complementari richieste dai miei servizi via il sistema EU-Pilot.

Ad avviso dei miei servizi, le risposte fornite ai quesiti della Commissione sembrano confermare, in sostanza, un'applicazione della disciplina di cui all'art.73, commi 5 bis, ter e quater del TUIR da parte dell'Amministrazione italiana conforme al principio di proporzionalità, la presunzione di residenza essendo fondata essenzialmente su una valutazione caso per caso da parte degli enti verificatori del complesso degli elementi fattuali di ogni singola fattispecie senza limitare la possibilità del contribuente di fornire elementi in senso contrario.

Lasciando all'esame del Suo Comitato ogni ulteriore commento al riguardo, mi limito ad osservare che le autorità italiane consentono a che sia data adeguata pubblicità alle indicazioni dalle stesse fornite circa l'applicazione della normativa di cui sopra.

Alla luce di quanto sopra, il caso Pilot in riferimento viene archiviato.

Colgo l'occasione per porgere a Lei e ai Suoi collaboratori i miei più cordiali auguri di Buon Anno.

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Momchil Sabev', with a horizontal line underneath the name.

Momchil Sabev  
Capo unità

### **"EU Pilot 777.10.TAXU**

*Alla luce delle puntuali precisazioni fornite dalle autorità italiane in data 12.4.2010 circa la prassi applicativa relativa all'art. 73, comma 5 bis, ter, quater TUIR, i servizi della Commissione chiedono di sapere se:*

*1. il rilascio da parte delle autorità dello SM in cui risiede la società detenuta di un certificato attestante la residenza fiscale e/o l'assoggettabilità ad imposizione in tale SM possa costituire prova valida e sufficiente per rigettare la presunzione di cui alle disposizioni sopra richiamate;*

Certamente, il certificato di residenza fiscale o altra certificazione attestante l'assoggettabilità a imposizione nello Stato membro di stabilimento della società rilevano significativamente ai fini della prova dell'insussistenza di un attendibile collegamento con l'Italia. Tuttavia, si tratta di prova necessaria e valida, ma non sufficiente per rigettare la presunzione in questione.

In effetti, con riferimento al "tie breaker test" di cui all'art. 4 del Modello OCSE di convenzione per evitare le doppie imposizioni, la locuzione "luogo di direzione effettiva" ("*place of effective management*") non è univocamente definita. Pertanto, nell'applicazione dell'art. 4 gli Stati fanno riferimento alla propria legislazione domestica.

Ne discende che, con riferimento alle Convenzioni bilaterali in vigore tra l'Italia e gli Stati membri dell'Unione europea, ben possono sussistere discrasie sulla portata della definizione di "luogo di direzione effettiva" e sulla relativa attribuzione della residenza fiscale a una determinata entità.

A puro titolo di esempio, a differenza dell'Italia alcuni Stati membri applicano un criterio di residenza fiscale - e, implicitamente, di "luogo di direzione effettiva" - basato sulla mera registrazione di una società nel proprio territorio, con esiti differenti rispetto ai criteri di residenza stabiliti dall'art. 73, comma 3 del TUIR.

Ciò comporta che il certificato di residenza fiscale rilasciato dall'autorità fiscale dei predetti Stati certamente configura un elemento rilevante ai fini della prova della non-residenza in Italia del contribuente, ma necessita di ulteriori elementi di prova, di natura fattuale, che dimostrino che il soggetto è effettivamente amministrato al di fuori del territorio italiano.

*2. le autorità italiane facciano ricorso agli strumenti dell'assistenza amministrativa allo scopo di accertare l'effettiva residenza di un soggetto ritenuto "esterovestito";*

Come affermato nella risposta dell'Agenzia delle Entrate del 19.3.2010, la presunzione in esame non è costruita astrattamente, ma si fonda su una valutazione strettamente casistica e concreta delle singole fattispecie, coerentemente con gli indirizzi rinvenibili a livello comunitario.

Conseguentemente, ove in sede di controllo del contribuente vengano ravvisati elementi riconducibili alla presunzione relativa di cui alle disposizioni dei commi 5 bis, ter e quater dell'articolo 73 del TUIR - vale a dire, ove in presenza di tali elementi sussista il fondato dubbio che l'entità sia di fatto amministrata in territorio italiano - viene di prassi attivata l'assistenza amministrativa con gli Stati membri dell'Unione europea ai sensi della direttiva 77/799/CEE e delle Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e gli Stati membri.

Le richieste di informazioni indirizzate alle "autorità competenti", sono rivolte ad appurare se, *"nonostante i citati presupposti di applicabilità della norma, esistono elementi di fatto, situazioni od atti, idonei a dimostrare un concreto radicamento della direzione effettiva nello Stato estero"* (circolare 4 agosto 2006, n. 28/E, par. 8.3) vale a dire se la società estera, indipendentemente dai rapporti di controllo ovvero dalla residenza dei singoli membri del Consiglio di Amministrazione, è di fatto amministrata al di fuori del territorio italiano.

Gli elementi richiesti riguardano dunque la effettiva localizzazione all'estero del *"place of effective management"* della società ovvero l'insussistenza di un attendibile collegamento territoriale con l'Italia.

Anche nei confronti dell'autorità estera non appare disatteso il principio di proporzionalità, dal momento che vengono richiesti elementi normalmente disponibili alle amministrazioni fiscali o ai contribuenti che esercitano un'attività d'impresa.

Per quanto riguarda il requisito del controllo, le informazioni richieste riguardano abitualmente la composizione societaria dell'entità estera, con l'indicazione delle percentuali di partecipazione e l'individuazione degli eventuali titolari italiani delle partecipazioni (cd. *"ownership and identity information"*<sup>1</sup>). In caso di partecipazioni detenute direttamente da entità residenti nello Stato membro destinatario della richiesta di informazioni, viene ulteriormente richiesta la composizione societaria di tale seconda entità, allo scopo di individuare eventuali partecipazioni indirette da parte di soggetti italiani. Se l'entità partecipante risiede in uno Stato terzo, la medesima informazione viene richiesta a quest'ultimo Stato (tuttavia, in numerose ipotesi, ciò non è possibile in quanto lo Stato terzo non effettua lo scambio di informazioni).

Con riferimento alla residenza fiscale dei singoli membri del Consiglio di Amministrazione, viene richiesta all'autorità estera conferma della composizione del Consiglio medesimo con specificazione dell'identità e residenza dei singoli componenti, oltre - eventualmente - a informazioni atte a dimostrare che l'entità in questione è di fatto amministrata al di fuori del territorio italiano e che gode di autonomia sotto il profilo organizzativo, amministrativo, finanziario e contabile. Si citano, a titolo di esempio: atti statutari che attestino la specializzazione

<sup>1</sup> si fa qui riferimento - come pure in seguito - ai criteri di valutazione adottati ai fini della *peer review* in seno al *Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes*.

operativa del soggetto, verbali delle riunioni del Consiglio di Amministrazione, relative delibere, bilanci, struttura gestionale/organizzativa dell'entità, corretto adempimento degli obblighi fiscali nello Stato di stabilimento.

*3. quali misure l'Agenzia delle Entrate Centrale ha adottato al fine di assicurare che gli uffici periferici di controllo effettivamente si facciano carico di provare "in concreto" l'effettiva esteroinvestizione dell'ente considerato e non si limitino ad una "valutazione acritica fondata solamente sulla presunzione" (risposta dell'Agenzia delle Entrate del 19.3.2010 al quesito n. 3 della Commissione);*

Premesso che non sono state diramate istruzioni agli uffici specificamente mirate al controllo ex art. 73, commi 5 bis, ter e quater, nelle numerose direttive impartite allo scopo di indirizzare e disciplinare l'attività di verifica l'Agenzia ha costantemente fornito dettagliate indicazioni circa la necessità di effettuare un'istruttoria approfondita, fondata su elementi fattuali emergenti dalla realtà operativa del contribuente e non astrattamente e acriticamente basati sull'automatica applicazione delle regole.

Con riferimento alla fattispecie in esame, tale orientamento appare coerente con l'interpretazione fornita in più occasioni dalla Direzione Centrale Normativa attraverso circolari e risoluzioni (cfr. risposta dell'Agenzia delle Entrate del 19.3.2010), nel senso che *"la norma [art. 73, comma 5 bis, n.d.r.] valorizza gli aspetti certi, concreti e sostanziali della fattispecie, in luogo di quelli formali, in conformità al principio del 'substance over form' utilizzato in campo internazionale"* (risoluzione del 30/10/2008, n.409).

Relativamente poi, a un codice generale di equità e correttezza che deve improntare i comportamenti del personale in verifica, esso è stato, da ultimo, efficacemente sintetizzato in una recente nota del 29 ottobre 2010, inviata dal direttore dell'Agenzia delle Entrate ai direttori delle strutture centrali e regionali dell'Agenzia medesima. Se ne riportano alcuni passi significativi.

*"Il rispetto e la fiducia [del contribuente, n.d.r.]...si può solo cercare di meritarsi...con la correttezza, l'equilibrio, la trasparenza e la ragionevolezza dei comportamenti..."*

*"...non debbono essere richiesti o imposti adempimenti inutili, ripetitivi, defatiganti..."*

*"...se un accertamento non ha un solido fondamento, non va fatto..."*

*"E se da una verifica non emergono fatti o elementi concreti da contestare, non è corretto cercare a ogni costo pseudoinfrazioni formali da sanzionare... . Se il contribuente ha dato prova sostanziale di buona fede e di lealtà nel suo rapporto con il Fisco, ripagarlo con la moneta dell'accanimento formalistico significa venire meno a un obbligo morale di reciprocità ed essere perciò 'unfair', cioè scorretti nei suoi confronti..."*

*4. la risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate possa ricevere adeguata pubblicità quale strumento di ulteriore informazione nei confronti delle società interessate.*

Si, la risposta può ricevere adeguata pubblicità.

IL DIRETTORE CENTRALE

Luigi Magistro