



Commissione Fiscalità Internazionale

***LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE
FISICHE E GIURIDICHE***

17 APRILE 2015

INDICE

1. IL DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE E IL DIRITTO INTERNAZIONALE TRIBUTARIO: NOZIONE E FONTI.....	3
1.1. LE NORME INTERNE.....	3
1.2. LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE.....	5
1.3. RAPPORTI TRA NORME CONVENZIONALI E NORME INTERNE.....	6
2. IL MODELLO DI CONVENZIONE OCSE.....	6
2.1. L'ORGANISMO PER LA COOPERAZIONE E LO SVILUPPO ECONOMICO (OCSE): CENNI.....	6
2.2. L'EVOLUZIONE DEL MODELLO DI CONVENZIONE.....	8
2.3. LA FUNZIONE DEL MODELLO DI CONVENZIONE.....	8
2.4. LA STRUTTURA DEL MODELLO DI CONVENZIONE.....	9
2.5. RECENTI SVILUPPI A LIVELLO OCSE.....	11
3. LE CONVENZIONI PER EVITARE LE DOPPIE IMPOSIZIONI.....	12
3.1. LA FUNZIONE.....	12
3.2. LA STRUTTURA.....	12
3.3. LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI SECONDO LA PRASSI ITALIANA.....	13
3.4. RECENTI SVILUPPI.....	16
4. LA RESIDENZA.....	17
4.1. LE PERSONE FISICHE.....	17
4.1.1 LA NORMATIVA ITALIANA.....	17
4.1.2 IL MODELLO OCSE.....	18
4.1.3 LE CONVENZIONI INTERNAZIONALI.....	20
4.2. LE PERSONE GIURIDICHE.....	20
5. LA STABILE ORGANIZZAZIONE.....	21
5.1. LA DEFINIZIONE.....	21
5.1.2 ART. 5 MOD. OCSE.....	23
5.1.3 LA NOZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE AI FINI IVA.....	24
5.1.4 IL MODELLO ONU.....	26
5.1.5 GIURISPRUDENZA COMUNITARIA.....	27
5.1.6 CIRCOLARE AdE 26/E 2014.....	27
5.1.7 IL CASO PHILIP MORRIS: STABILE ORGANIZZAZIONE PLURIMA E OCCULTATA.....	28
5.1.8 IL CASO DELLA REPUBBLICA DI SAN MARINO.....	29
5.2 LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO ATTRIBUIBILE ALLA S.O.....	30
6. ASPETTI PARTICOLARI RELATIVI ALLA RESIDENZA DELLE PERSONE GIURIDICHE.....	31
6.1. LE CONTROLLED FOREIGN COMPANIES.....	31
6.2. L'ESTEROVESTIZIONE.....	33

APPENDICE: *Le convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia (elenco aggiornato a Gennaio 2015)*

1. IL DIRITTO TRIBUTARIO INTERNAZIONALE E IL DIRITTO INTERNAZIONALE TRIBUTARIO: NOZIONE E FONTI

Se il diritto tributario è l'insieme di norme e principi che attengono all'esercizio del potere di imposizione dello stato, ai rapporti, diritti ed obblighi che ne derivano ed alla loro tutela, allora il *diritto tributario internazionale* è quella parte del diritto tributario che disciplina il trattamento fiscale delle fattispecie che travalicano i confini nazionali. Esso si differenzia dal *diritto internazionale tributario* che, invece, è quell'insieme di norme di fonte internazionale che regolano l'esercizio della potestà tributaria dei singoli stati.

Come noto, infatti, la potestà legislativa di uno Stato non ha limiti, se non quelli posti dall'esistenza di norme internazionali contrarie. Si può, in sintesi affermare che, in base al c.d. principio di esclusività della legge tributaria, *in uno Stato vige solo la sua legge tributaria*. In altre parole, la prima fonte che disciplina la materia tributaria è sicuramente la legge interna di ciascuno Stato, con le regole oltre meglio specificate.

Lo sviluppo dei rapporti internazionali ha reso necessaria la creazione di norme idonee a stabilire modalità di tassazione dei redditi al fine di evitare o comunque limitare sia i fenomeni distorsivi sia i conflitti fiscali derivanti dall'applicazione delle norme interne agli Stati di volta in volta coinvolti. Per questa ragione, l'Italia, come la maggior parte degli Stati, ha fatto e fa ricorso a norme internazionali che, una volta recepite con legge dello stato, superano la normativa interna.¹

In estrema sintesi, pertanto, le fonti del diritto tributario internazionale sono:

- il diritto interno;
- il diritto convenzionale (trattati bilaterali e/o multilaterali);
- il diritto comunitario (trattati internazionali);
- il diritto internazionale;
- le consuetudini internazionali.

1.1. LE NORME INTERNE

Il diritto tributario internazionale (ossia le norme di diritto interno che regolano il trattamento fiscale di redditi in Italia) è contenuto nel TUIR (D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917) che individua i presupposti dell'imposta, i soggetti passivi e la base imponibile con riferimento alle persone fisiche, agli enti ed alle persone giuridiche. Pur nelle diversità oggettive fra l'una e l'altra categoria, **il legislatore italiano individua nel collegamento con il territorio dello Stato il principio generale in presenza del quale un determinato reddito è tassabile in Italia**. Infatti dalla lettura congiunta degli artt. 1, 2, 3, 5 e 73 TUIR si evince con chiarezza che tutti i redditi prodotti in Italia sono ivi tassabili indipendentemente dalla circostanza che il soggetto che li ha percepiti sia residente o meno nello Stato. In aggiunta, risulteranno tassabili in Italia tutti i redditi ovunque prodotti dai *soggetti residenti* nel territorio dello Stato.

i) Soggetti residenti

Come appena rilevato, e come accade in molti altri Paesi, trova quindi applicazione nell'ordinamento tributario italiano il c.d. principio dell'utile mondiale (***world wide taxation***), secondo il quale i singoli Stati possono applicare la propria

¹ Attraverso la sottoscrizione di appositi accordi bilaterali (o anche multilaterali) gli Stati contraenti predispongono una serie di norme che, in relazione alle diverse fattispecie reddituali che possono dar luogo a concorso di potestà impositiva, attribuiscono detta potestà in via esclusiva o non esclusiva all'uno o all'altro stato mediante i criteri della residenza o della fonte. La Convenzione crea così una sorta di ripartizione delle sovranità statali e di giurisdizione comune ancorché atipica in riferimento alle diverse fattispecie reddituali.

potestà impositiva sul reddito prodotto dai soggetti residenti, indipendentemente da dove questo reddito venga prodotto in dipendenza del rapporto che intercorre tra Stato e soggetto (es. la residenza fiscale) ². L'applicazione del principio del *world wide taxation* comporta un alto rischio di doppia imposizione dei redditi per ovviare al quale il legislatore italiano riconosce al contribuente il diritto di detrarre dall'imposta italiana dovuta in relazione ai redditi prodotti all'estero le imposte eventualmente pagate all'estero. In virtù di quanto stabilito dall'art. 165 comma 1 TUIR, infatti, *“se alla formazione del reddito complessivo concorrono redditi prodotti all'estero, le imposte ivi pagate a titolo definitivo su tali redditi sono ammesse in detrazione dall'imposta netta dovuta fino alla concorrenza della quota d'imposta corrispondente al rapporto tra i redditi prodotti all'estero ed il reddito complessivo al netto delle perdite di precedenti periodi d'imposta ammesse in diminuzione”*.

ii) Soggetti non residenti

Il TUIR stabilisce alcune regole per la tassazione dei redditi prodotti in Italia da soggetti non residenti: l'art. 23, nell'esplicitare il principio della tassabilità in Italia dei redditi ivi prodotti, stabilisce i criteri di collegamento degli stessi con il territorio dello Stato, criteri che variano a seconda del tipo di reddito e che possono essere riassunti come segue:

- redditi fondiari: sono prodotti in Italia se il bene immobile che li genera si trova in Italia;
- redditi di capitale: sono prodotti in Italia se il soggetto che li corrisponde è fiscalmente residente in Italia (ovvero è una stabile organizzazione in Italia o è lo Stato stesso e fatte salve alcune eccezioni minori);
- redditi di lavoro dipendente: sono prodotti in Italia se l'attività è svolta in Italia;
- redditi d'impresa: sono prodotti in Italia se l'attività è svolta da una stabile organizzazione in Italia;
- redditi diversi: in linea di massima deve esistere un collegamento fra il bene o l'attività che originano il reddito ed il territorio dello Stato;
- redditi di partecipazione: sono prodotti in Italia se il soggetto che li corrisponde è fiscalmente residente in Italia.

In sintesi, a prescindere dall'esistenza di eventuali convenzioni con altri Stati, si può affermare che:

- i soggetti residenti in Italia che percepiscono redditi prodotti all'estero sono comunque soggetti a imposizione in Italia anche per tali redditi, fermo restando il diritto a un credito per le imposte eventualmente pagate all'estero sui medesimi (art. 165 TUIR);
- i soggetti non residenti in Italia che percepiscono redditi prodotti nel territorio dello Stato sono tenuti a corrispondere l'imposta su tali redditi in Italia.

1.2. LA DOPPIA IMPOSIZIONE INTERNAZIONALE

Alla luce di quanto precede, appare evidente che uno stesso reddito, bene o atto, può legittimamente formare oggetto di imposizione fiscale in più Stati.

La doppia imposizione si può distinguere in:

- Giuridica
- Economica

i) La doppia imposizione giuridica

² Per il concetto di residenza si rinvia al capitolo 4.

La doppia imposizione giuridica internazionale si realizza quando, in capo ad uno stesso contribuente, viene tassato lo stesso reddito sia dallo Stato della fonte che dallo Stato della residenza.

Questa, come chiarito dal commentario al modello OCSE, può sorgere in tre distinti casi:

- nel caso in cui entrambi gli Stati contraenti assoggettino la stessa persona a tassazione sul suo reddito prodotto a livello mondiale;
- nel caso in cui una persona sia residente di uno Stato contraente e derivi il proprio reddito dall'altro Stato ed entrambi gli Stati impongano tassazione su tale reddito;
- nel caso in cui entrambi gli Stati contraenti assoggettino la stessa persona residente in uno Stato terzo, diverso dai due Stati contraenti, per un reddito prodotto in uno degli Stati contraenti: ciò può avvenire, per esempio, nel caso in cui una persona residente nello Stato C abbia una stabile organizzazione nello Stato A e quest'ultima derivi redditi dallo Stato B.

Esiste la possibilità di eliminare la doppia imposizione unilateralmente in base alla legge domestica di uno Stato, o in applicazione di un trattato contro le doppie imposizioni.

I metodi per l'eliminazione della doppia imposizione previsti dai trattati fiscali sono:

- a) *Il metodo del credito*: lo Stato della residenza può riconoscere, unilateralmente, un credito per le imposte applicate allo Stato alla fonte. L'imposta effettivamente pagata all'estero dal contribuente sul reddito derivante da fonti dello Stato estero è deducibile dalla imposta dovuta a livello domestico sul reddito prodotto su base mondiale (*metodo del credito pieno*). Tuttavia molti Stati limitano il riconoscimento del credito sia in termini quantitativi (*metodo del credito ordinario*: tale sistema determina il credito entro il limite dato dall'ammontare di imposta nazionale che sarebbe stata dovuta relativamente al reddito estero) che qualitativi (limitatamente a certi tipi di imposte).
- b) *Il metodo dell'esenzione*: alcuni Stati, secondo la propria normativa interna, riconoscono unilateralmente un'esenzione per certi redditi di fonte estera. L'esenzione può essere piena oppure progressiva, riconosciuta cioè mediante l'applicazione dell'aliquota corrispondente al totale del reddito prodotto su base mondiale al netto del reddito di fonte straniera, ovvero solo sul reddito di fonte interna.

La legislazione tributaria italiana prevede, in via unilaterale, il meccanismo del credito per le imposte pagate all'estero sui redditi tassati in Italia in capo ai propri residenti (art.165 TUIR). Questa misura si applica a prescindere dall'esistenza di convenzioni contro la doppia imposizione tra l'Italia e lo Stato estero impositore.

Vi sono poi altri metodi per eliminare la doppia imposizione utilizzati in alcuni Stati come misura unilaterale:

- a) *Il metodo della deduzione*: le imposte pagate nello Stato della fonte sono deducibili dal reddito prodotto a livello mondiale e imponibile nello Stato di residenza quale costo deducibile dell'attività (Paesi Bassi e Germania);
- b) *Il metodo della riduzione*: viene riconosciuta in via generale una riduzione pari al 50% delle imposte dovute dalle persone fisiche relativamente ai redditi derivanti da immobili detenuti all'estero e ai redditi da lavoro già assoggettati e imposizione all'estero (Belgio).

ii) La doppia imposizione economica

La doppia imposizione economica sorge nel momento in cui contribuenti diversi vengono tassati per lo stesso reddito. Al fine di evitare questo fenomeno, i vari Stati hanno previsto l'introduzione di misure correttive che possono essere distinte in misure unilaterali, convenzioni bilaterali, convenzioni multilaterali e scambi di informazioni.

1.3. RAPPORTI TRA NORME CONVENZIONALI E NORME INTERNE

Secondo quanto stabilito dall'art. 117 Costituzione (in virtù del quale la potestà dello stato e delle regioni è esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti dall'ordinamento comunitario e dagli obblighi internazionali) le previsioni contenute negli accordi internazionali prevalgono rispetto alle norme ordinarie interne. Questo significa che le norme dei trattati internazionali, una volta recepite, hanno natura sub costituzionale e quindi sono superiori alla legge ordinaria (rispetto alla quale assumono il rango di legge speciale). In caso di conflitto con quest'ultima prevale la norma internazionale e al limite si dovrà ricorrere al giudice costituzionale per ottenere un'apposita pronuncia di incostituzionalità.

La regola della prevalenza delle norme internazionali (debitamente recepite) trova, tuttavia, un limite nell'ipotesi in cui la norma interna risulti più favorevole al contribuente. Recita, infatti, l'art. 169 TUIR che "le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione".

Tale disposizione modifica il principio della prevalenza del diritto convenzionale in quanto rende possibile l'applicazione delle norme interne se più favorevoli.

2. IL MODELLO DI CONVENZIONE OCSE

La maggior parte dei trattati bilaterali per evitare le doppie imposizioni sono stati redatti sulla falsariga del **Modello di Convenzione predisposto dall'Organismo per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico (OCSE)**.

Esiste anche un altro importante Modello di convenzione che è quello delle Nazioni Unite emanato nel 1980, utilizzato in larga misura per i trattati fra i Paesi a economia avanzata e Paesi in via di sviluppo.

Senza addentrarci in un'analisi di quest'ultimo, in questa sede ci occuperemo esclusivamente del primo, partendo da alcuni cenni in merito all'organismo che lo ha emanato, per passare a dare alcune informazioni di carattere generale relative alla funzione del modello stesso ed alla sua struttura.

2.1. L' ORGANISMO PER LA COOPERAZIONE E LO SVILUPPO ECONOMICO (OCSE): CENNI

L'OCSE è una organizzazione di Stati istituita con la Convenzione sull'Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico, firmata il 14 dicembre 1960, ed entrata in vigore il **30 settembre 1961**. I Paesi che ne hanno dato origine sono stati: Austria, Belgio, Danimarca, Francia, Germania, Grecia, Irlanda, **Italia**, Lussemburgo, Norvegia, Olanda, Islanda, Portogallo, Regno Unito, Spagna, Svezia, Svizzera, Turchia, U.S.A. e Canada.

Successivamente vi hanno aderito anche altri Paesi in questa sequenza:

Giappone (28 aprile 1964)

Finlandia (28 gennaio 1969)

Australia (7 giugno 1971)

Nuova Zelanda (29 maggio 1973)

Messico (18 maggio 1994)

Repubblica Ceca (21 dicembre 1995)

Ungheria (7 maggio 1996)

Polonia (22 novembre 1996)

Corea del Sud (12 dicembre 1996)

Repubblica Slovacca (14 dicembre 2000)

Cile (7 maggio 2010)

Slovenia (21 luglio 2010)

Israele (7 settembre 2010)

Estonia (9 dicembre 2010)

Attualmente, resta solo un Paese ancora formalmente in via di adesione: la Federazione russa³.

L'OCSE ha sede a **Parigi** ed è strutturato in Direzioni Generali, che corrispondono alle attività di oltre 200 Comitati, sotto-Comitati, Gruppi di lavoro e Gruppi di esperti, in cui prendono parte i delegati delle amministrazioni e degli enti dei Paesi membri. Il Segretario Generale è, dal 1° giugno 2006, il messicano Angel Gurría recentemente confermato per un secondo mandato quinquennale (2011 – 2016). Il Segretario Generale è coadiuvato da quattro Vice Segretari Generali, tra i quali l'italiano prof. Pier Carlo Padoa-Schioppa, che ricopre anche l'incarico di Chief Economist. L'organo politico decisionale è il **Consiglio dell'OCSE** che ha il compito della direzione strategica e può adottare decisioni vincolanti o raccomandazioni e approva il programma di lavoro dei Comitati di settore. Il Consiglio, composto dai Rappresentanti Permanenti degli Stati Membri, si riunisce a livello ministeriale una volta l'anno ed è in tal caso presieduto da uno Stato membro (l'Italia ha ricoperto la vice-presidenza nel 2009 e la presidenza nel 2010). La preparazione dell'attività del Consiglio è affidata a tre Standing Committees: il Comitato Esecutivo, il Comitato Bilancio e il Comitato Relazioni Esterne. L'OCSE ha l'obiettivo di sostenere la crescita economica, aumentare l'occupazione, innalzare il tenore di vita, mantenere la stabilità finanziaria, assistere lo sviluppo delle economie dei Paesi non membri, contribuire alla crescita del commercio internazionale. Grazie alle attività dell'OCSE, i Paesi membri possono comparare le differenti esperienze, cercare una risposta ai problemi comuni e coordinare le politiche nazionali ed internazionali⁴.

2.2. L'EVOLUZIONE DEL MODELLO DI CONVENZIONE

Fin dagli anni '20 si è avvertita l'esigenza di individuare dei principi per la redazione dei trattati contro le doppie imposizioni e, a tal fine, il Comitato finanziario della **Società delle Nazioni**⁵ incaricò un gruppo di esperti di finanza pubblica (formato da Bruins dall'Olanda, Einaudi dall'Italia, Seligman, dagli Stati Uniti e Stamp dalla Gran Bretagna) affinché predisponesse un rapporto sui problemi relativi al fenomeno della doppia imposizione e alle possibili soluzioni per eliminarle, che fu pubblicato nel 1923.

Il lavoro di detti esperti rappresentò il punto di partenza per l'elaborazione, tra il 1923 e il 1927, di quattro modelli di Convenzione (in materia di imposte sui redditi, di imposte di successione, di assistenza amministrativa e di assistenza giudiziaria). A questi fecero seguito altri modelli di convenzione: nel 1943 fu elaborato il *Modello di Città del Messico*, predisposto prevalentemente da Stati provenienti dall'America Latina a motivo essendo gli Paesi più industrializzati impegnati nella seconda guerra mondiale, e nel 1946, poi, fu redatto il *Modello di Londra*.

A seguito dello scioglimento della Società delle Nazioni, l'impegno nella lotta contro la doppia imposizione internazionale fu accolto e proseguito dall'OECE (**Organizzazione Europea per la Cooperazione Economica**, creata nel 1948 per amministrare il cosiddetto "Piano Marshall" per la ricostruzione postbellica dell'economia europea), che istituì al suo interno un Comitato per lo studio dei problemi relativi alla doppia imposizione.

³ Si consulti il sito ufficiale dell'OCSE <http://www.oecd.org>

⁴ <http://www.rappocse.esteri.it>.

⁵ La *Società delle Nazioni* è stata una importante organizzazione internazionale formata nel 1919 dai Paesi vincitori della Prima guerra mondiale (Francia, Gran Bretagna, Giappone, Italia, cui si aggiunsero la Germania nel 1926 e la Russia nel 1934) allo scopo di prevenire i conflitti internazionali e di sviluppare la cooperazione tra le Nazioni in campo economico e sociale. Si estinse nel 1946, a causa degli insuccessi accumulati, fra cui lo scoppio della seconda guerra mondiale. Al suo posto furono istituite le Nazioni Unite, cui presero parte anche gli Stati Uniti.

Nel 1961, in seguito all'ingresso degli Stati Uniti e del Canada, l'OECE prese l'attuale nome di **OCSE (Organizzazione per la Cooperazione e lo Sviluppo Economico)**. Dopo la sua istituzione, l'OCSE, nel 1956, assegnò ad un Comitato fiscale, appositamente formato, il compito di elaborare un modello di trattato contro le doppie imposizioni che assolvesse una funzione paradigmatica tra gli Stati membri in occasione della negoziazione di convenzioni bilaterali.

Fu così elaborato uno schema di convenzione in materia di imposte sul reddito e sul patrimonio, corredato da un Commentario per la corretta interpretazione delle norme in esso contenute che fu pubblicato **nel 1963** con il nome di *"Draft Double Taxation Convention on Income and Capital"*⁶. Il 30 luglio 1963 venne emanata dal Consiglio dell'OCSE una raccomandazione mediante la quale si consigliava agli Stati membri l'adozione del modello elaborato dal Comitato fiscale nella stipula delle convenzioni internazionali, tenendo conto al contempo dell'interpretazione fornita dal relativo commentario.

Gli Stati membri, dunque, recepirono i criteri proposti dall'OCSE e si uniformarono agli stessi nelle negoziazioni dei trattati bilaterali.

2.3. LA FUNZIONE

Il Modello di Convenzione OCSE **non costituisce una fonte del diritto internazionale** ai sensi dell'art. 38 dello Statuto della Corte internazionale di Giustizia ⁷, bensì una **raccomandazione** agli Stati aderenti e, come tale, non vincolante per gli Stati medesimi.

Più precisamente, esso rappresenta un fondamentale riferimento per gli Stati nella redazione di trattati bilaterali in materia tributaria ⁸, svolgendo peraltro la funzione di riserva analogica, cui gli Stati possono attingere ai fini interpretativi e di confronto.

La funzione non vincolante del Modello implica che le convenzioni possono discostarsi da esso per quanto attiene il contenuto delle singole disposizioni, le quali sono il frutto delle rispettive posizioni negoziali e dei compromessi degli Stati contraenti.

Nonostante ciò, i Paesi membri dell'OCSE si sono in larga misura conformati allo stesso nella stipula o nella revisione delle convenzioni bilaterali. Invero, i progressi ottenuti nella eliminazione della doppia imposizione fra i Paesi membri possono essere misurati sulla base del crescente numero di convenzioni concluse.

Peraltro, il Modello OCSE è stato utilizzato da Stati non facenti parte dell'Organizzazione come schema per la negoziazione di trattati internazionali contro la doppia imposizione.

2.4. LA STRUTTURA

⁶ Esiste tuttavia anche un Modello OCSE per l'imposta sulle successioni e donazioni.

⁷ L'art. 38 infatti, al comma 1, stabilisce che *"La Corte, cui è affidata la missione di regolare conformemente al diritto internazionale le divergenze che le sono sottoposte, applica: a) le convenzioni internazionali, generali o speciali, che istituiscono delle regole espressamente riconosciute dagli Stati in lite; b) la consuetudine internazionale che attesta una pratica generale accettata come diritto; c) i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili; d) con riserva della disposizione dell'articolo 59, le decisioni giudiziarie e la dottrina degli autori più autorevoli delle varie nazioni, come mezzi ausiliari per determinare le norme giuridiche"*.

⁸ Lo stesso Modello OCSE nella sua introduzione stabilisce che sia il Modello che il Commentario sono senza dubbio validi strumenti per l'interpretazione e l'applicazione dei trattati: *"Although the Commentaries are not designed to annexed in any manner to the conventions signed by member countries, which unlike the Model are legally binding international instruments, they can nevertheless be of great assistance in the application and interpretation of the conventions and, in particular, in the settlement of any disputes"*(par. 29).

Il modello di convenzione OCSE è formato da sette capitoli che ricomprendono al loro interno 31 articoli, così suddivisi:

- **capitolo I: scopo della convenzione (artt. 1 e 2).**

Viene indicato innanzitutto l'ambito di applicazione della convenzione, sia da un punto di vista soggettivo, ossia delle persone a cui la convenzione si applica, sia da un punto di vista oggettivo, in termini di imposte dallo stesso considerate.

- **capitolo II: definizioni (artt. 3, 4 e 5).**

Viene data la definizione di alcuni termini maggiormente utilizzati nella convenzione. In particolare, l'art. 3 attiene al significato da attribuire a parole come *persona*, *società*, *impresa*, *traffico internazionale*, *autorità competente*, *nazionale*, mentre gli altri due sono più specifici definendo, l'art. 4, il concetto di *residenza*, e l'art. 5, il concetto di *stabile organizzazione*. Altri termini (come ad esempio, *dividendi*, *interessi*, *royalties*) sono spiegati invece nei rispettivi articoli.

- **capitolo III: tassazione del reddito (artt. da 6 a 21).**

Si riportano le varie categorie di reddito e si determinano le regole di attribuzione del diritto impositivo (*allocation rules*). In tale contesto vengono utilizzate alcune espressioni fondamentali come “*sono imponibili*” (*may be taxed*) che si riferisce al diritto limitato o meno dello Stato della fonte a tassare certe categorie di reddito, ovvero “*sono imponibili soltanto*” (*shall be taxable only*) che si riferisce al diritto esclusivo dello Stato di residenza a tassare certe categorie di reddito.

Nella tabella che segue si riporta uno schema che mette a confronto le categorie di reddito previste dal legislatore italiano all'interno del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (T.u.i.r.) e le tipologie contemplate nel modello di convenzione OCSE:

Legislazione Italiana	Modello OCSE
Redditi fondiari (artt. 25-43 T.u.i.r.)	Redditi immobiliari (art. 6)
Redditi di capitale (artt. 44-48, T.u.i.r.)	Dividendi (art. 10) Interessi (art. 11)
Redditi di lavoro dipendente (artt. 49-52, T.u.i.r.)	Lavoro dipendente (art. 15) Pensioni (art. 18) Funzioni Pubbliche (art. 19) Studenti (art. 20)
Redditi di lavoro autonomo (artt. 53 e 54, T.u.i.r.)	Utili delle imprese (art. 7) Compensi a membri del consiglio di amministrazione (art. 8) Imprese associate (art. 9)
Redditi di impresa (artt. 55-66, T.u.i.r.)	Utili delle imprese (art. 7) Trasporti marittimi, in acque interne e trasporto aereo (art. 8) Imprese associate (art. 9)
Redditi diversi (art. 67, T.u.i.r.)	Canoni (art. 12) Utili di capitale (art. 13) Altri redditi (art. 21)
Tavola tratta da P. VALENTE, <i>Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni</i> , Ed. IPSOA	

- **capitolo IV: tassazione del patrimonio (art. 22).**

Attiene all'imposizione delle plusvalenze generate dalla dismissione di beni immobili e altri beni di proprietà di una stabile organizzazione.

- **capitolo V: metodi per eliminare la doppia imposizione (art. 23).**

Si descrivono i due principali metodi per evitare la doppia imposizione, il metodo dell'esenzione e il metodo del credito di imposta.

- **capitolo VI: disposizioni speciali (artt. da 24 a 29).**

Contiene una serie di norme speciali:

- art. 24 in cui si proibisce la discriminazione in materia fiscale;
- art. 25, introduce la procedura amichevole per dirimere i conflitti che possono sorgere fra le autorità fiscali di due Stati;
- art. 26, concerne lo scambio di informazioni fra le autorità fiscali di due Stati contraenti;
- art. 27, regola l'assistenza reciproca per la riscossione delle imposte fra le autorità fiscali di due Stati;
- art. 28, nel quale si stabilisce che i privilegi dei funzionari diplomatici e consolari non sono oggetto della convenzione;
- art. 29, determina l'estensione territoriale di applicazione del trattato.

- **capitolo VII: disposizioni finali (artt. 30 e 31).**

Vengono dettate le regole per l'entrata in vigore e la cessazione di validità del trattato.

Tutte le norme contenute nel modello OCSE sono state esplicate attraverso un **Commentario**, messo a punto dal Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE nel 1963. Come spiegato, il Commentario, alla stessa stregua degli articoli del Modello di convenzione, non rappresenta una fonte del diritto internazionale ⁹ ma costituisce senza dubbio un ausilio comunemente accettato per l'interpretazione e l'applicazione delle disposizioni dei trattati vigenti ¹⁰.

Il Commentario negli anni è stato più volte aggiornato e integrato, ingenerando il dubbio che le modifiche potessero assumere rilievo anche con riferimento alle convenzioni che fossero già entrate in vigore prima delle modifiche. A tal proposito il Comitato per gli affari fiscali dell'OCSE ha chiarito che, per quanto possibile, gli Stati membri dovrebbero comunque conformarsi alle modifiche apportate al Commentario anche in relazione ai trattati già conclusi, fatta eccezione per quelle modifiche che attengono alla sostanza della convenzione e apportino quindi non meri chiarimenti ma veri e propri cambiamenti rispetto alla versione precedente.

2.5. RECENTI SVILUPPI A LIVELLO OCSE

A partire dal 1977 il Modello di Convenzione e il relativo Commentario, hanno subito una serie di modifiche e aggiornamenti. Invero, il Modello OCSE è sottoposto ad una revisione costante da parte di un gruppo a tal fine istituito che, tenendo conto sia degli studi effettuati dal Comitato per gli affari fiscali (CFA), sia delle osservazioni e riserve degli Stati membri, predispone annualmente un aggiornamento del modello.

Tra il 2010 e il 2013, il Comitato ha portato avanti un lavoro di revisione approvato definitivamente dal Consiglio dell'OCSE il **15 luglio 2014**.

⁹ Sul punto si veda Corte di Cassazione con la sent. n. 17206 del 28 luglio 2006 in cui è stato precisato che il Commentario "*non ha un valore normativo e costituisce, al più, una raccomandazione diretta ai Paesi aderenti all'OCSE*".

¹⁰ Il ruolo di questo strumento interpretativo è stato riconosciuto nel nostro Paese dalla stessa Amministrazione finanziaria che in diverse occasioni ha fatto esplicito riferimento al Commentario per risolvere questi in materia di fiscalità internazionale (Cfr. Ris. n. 167/E del 21.04.2008, Ris. n. 141/E del 3.04.2008, Ris. n. 312/E del 5.11.2007).

Gli aggiornamenti principali hanno riguardato lo scambio di informazioni (art. 26), la tassazione degli artisti e degli sportivi professionisti (art. 17), la nozione comune di “*beneficial owner*” (artt. 10, 11 e 12) e il trattamento dei diritti di emissione per i gas serra.

Il lavoro di revisione non contiene invece alcun riferimento al *discussion draft* relativo alla revisione del concetto di stabile organizzazione (*permanent establishment*) di cui all’art. 5 del Modello, per definire il quale si aspetta la conclusione dei lavori del gruppo di lavoro del BEPS action plan nr 7 (*prevent the artificial avoidance of PE status*).

3. LE CONVENZIONI PER EVITARE LE DOPPIE IMPOSIZIONI

3.1. LA FUNZIONE

Come già accennato le Convenzioni sono trattati internazionali con i quali gli Stati contraenti regolano l’esercizio della propria potestà impositiva al fine di eliminare le doppie imposizioni sui redditi e/o sul patrimonio dei rispettivi residenti e regolano la doppia imposizione giuridica.

Oltre ad evitare le doppie imposizioni, le Convenzioni hanno anche lo scopo di prevenire l’evasione e l’elusione fiscale; a questo fine esse prevedono alcune disposizioni sulla cooperazione amministrativa e lo scambio di informazioni. Vengono anche considerati uno strumento importante per incentivare gli investimenti esteri.

Vi sono diversi tipi di trattati, ma la forma più diffusa è il **trattato bilaterale** contro le doppie imposizioni negoziato tra due Stati e il cui ambito di applicazione include le imposte sul reddito, sulle plusvalenze e sul capitale.

Tali trattati si ispirano, principalmente, al modello di Convenzione elaborato in sede OCSE. Un ulteriore modello di riferimento, è quello elaborato in ambito ONU, utilizzato per i trattati fra gli Stati ad economia avanzata e quelli in via di sviluppo.

Vi sono poi **trattati fiscali multilaterali**, tra cui il trattato fiscale dei paesi nordici, concluso tra Norvegia, Svezia, Finlandia, Danimarca, Islanda e dalle Isole Faroe.

3.2. LA STRUTTURA DEI TRATTATI

Titolo

Capitolo I: scopo del trattato

Ambito di applicazione soggettivo

Ambito di applicazione oggettivo => imposte considerate

Capitolo II: definizioni

Definizioni generali

Nozione di residenza/domicilio fiscale

Stabile organizzazione

Capitolo III: ripartizione della potestà impositiva relativamente alle imposte sul reddito

I redditi immobiliari

I redditi d’impresa

I redditi da navigazione marittima, interna ed aerea

I dividendi

Gli interessi

I canoni
Gli utili di capitale
I redditi di lavoro subordinato
I compensi ed i gettoni di presenza
I redditi degli artisti e degli sportivi
Le pensioni
I redditi da funzioni pubbliche
Le somme erogate a studenti ed apprendisti
Gli altri redditi

Capitolo IV: ripartizione della potestà impositiva relativamente alle imposte sul patrimonio

Capitolo V: eliminazione della doppia tassazione

Esenzione
Credito di imposta

Capitolo VI: disposizioni speciali

Le clausole di non discriminazione
La procedura amichevole
Lo scambio di informazioni
Clausole di limitazione dei benefici

Capitolo VII: disposizioni finali entrata in vigore; durata

3.3. LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI SECONDO LA PRASSI ITALIANA¹¹

In Italia, le Convenzioni per evitare le doppie imposizioni entrano a far parte dell'ordinamento giuridico all'esito di un procedimento di ratifica da parte del Parlamento seguito con legge ordinaria, che conferisce piena e integrale esecuzione al trattato.

La Convenzione entra in vigore a seguito dello scambio degli strumenti di ratifica tra i Paesi contraenti. La conferma dell'avvenuto scambio degli strumenti di ratifica è resa nota attraverso la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Per dare attuazione alle disposizioni delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni, i Paesi contraenti possono stipulare accordi di natura amministrativa volti a favorire lo scambio di informazioni e/o l'effettuazione di verifiche simultanee.

Le disposizioni dell'ordinamento italiano rilevanti al fine del recepimento e del coordinamento tra le norme convenzionali e le norme interne sono le seguenti:

- art. 10 della Costituzione italiana;
- art. 74 del DPR 29 settembre 1973, n.600;
- art. 41 del DPR 29 settembre 1973, n.601;
- art. 169 del DPR 22 dicembre 1986, n. 917¹².

¹¹ www.agenziaentrate.gov.it.

L'Italia ha stipulato con numerosi Paesi esteri, comunitari e non, Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni sul reddito e sul patrimonio. Le stesse stabiliscono come deve essere ripartito il potere impositivo fra i due Stati contraenti, regolamentando il trattamento fiscale delle singole categorie di reddito.

Tali Accordi prevedono, a seconda delle tipologie interessate, la possibilità che entrambi gli Stati prelevino un'imposta sullo stesso reddito (tassazione concorrente) oppure, talvolta, la tassazione esclusiva da parte di uno Stato.

La disciplina convenzionale stabilita per le principali categorie di reddito (dividendi, interessi, royalties) dispone, salvo qualche eccezione, la tassazione definitiva nel Paese di residenza del beneficiario, riconoscendo anche allo Stato in cui è residente il soggetto erogante (Stato della fonte) la possibilità di tassare, ma entro limiti espressamente indicati. Questi limiti si concretizzano, in sostanza, nella previsione di aliquote prestabilite che, nella maggior parte dei casi, sono più basse rispetto a quelle vigenti negli ordinamenti nazionali.

La disciplina convenzionale comporta, su richiesta del contribuente, il diritto al rimborso, da parte dello Stato della fonte, dell'imposta eventualmente prelevata in eccedenza rispetto al limite stabilito convenzionalmente, oppure, talvolta, il diritto all'applicazione immediata del beneficio previsto, già in sede di effettuazione della ritenuta. In questo caso il beneficiario percepisce dal proprio debitore, che è residente nell'altro Stato contraente, un reddito al netto dell'imposta prelevata alla fonte, nella misura stabilita dalla Convenzione, oppure un reddito completamente esente da tale imposta, a condizione che il sostituto di imposta acquisisca dal beneficiario la documentazione richiesta, atta a dimostrare l'effettivo possesso dei requisiti previsti per l'applicazione delle disposizioni convenzionali. La documentazione richiesta generalmente consiste in:

- un attestato ufficiale rilasciato dall'autorità fiscale del Paese ove il beneficiario possiede la propria residenza fiscale che certifica: a) l'effettiva residenza fiscale; b) l'essere soggetto nel Paese di residenza all'applicazione delle specifiche imposte dirette cui si applica la Convenzione invocata, c) l'inesistenza di una stabile organizzazione nel Paese della fonte del reddito;
- una domanda volta ad ottenere l'applicazione della minor imposta alla fonte prevista dalla Convenzione, specificando di essere il beneficiario effettivo del reddito percepito.

Le competenti Autorità dei due Paesi possono concordare specifiche modalità per il rimborso o per l'applicazione diretta del trattamento convenzionale, che consistono, in sostanza, nell'adozione di appositi modelli.

I modelli finora concordati sono stati predisposti per l'applicazione delle riduzioni convenzionali relative alle categorie di reddito più rilevanti: dividendi, interessi e royalties. Tali modelli, strutturati in due o più esemplari, oltre ad una copia ad uso del beneficiario, contengono le dichiarazioni da rilasciare da parte del beneficiario medesimo in ordine ai requisiti richiesti dalla Convenzione, nonché una parte relativa all'attestazione di residenza che deve essere compilata dall'Autorità fiscale del Paese di residenza.

Sulla base delle norme esistenti in materia, non sussiste uno specifico obbligo di utilizzare i modelli concordati in sostituzione di un'informale istanza di rimborso; tuttavia tali modelli, che costituiscono il risultato di una specifica intesa fra i due Stati contraenti hanno lo scopo di evitare problemi di carattere operativo ed agevolare quindi gli aventi diritto.

i) Soggetti non residenti in Italia che percepiscono redditi di fonte italiana ¹³

¹² A. DRAGONETTI, V. PIACENTINI, A. SFONDRINI, "Manuale di fiscalità internazionale", Ed. IPSOA.

¹³ <http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Fiscalita+internazionale/Convenzioni+per+evitare+le+doppie+imposizioni+Modulistica/Soggetti+non+residenti+in+Italia/Modelli+in+uso+concordati/>

I soggetti non residenti in Italia, possono presentare la richiesta di rimborso su modello, qualora esistente, o su semplice istanza al Centro Operativo di Pescara, entro il termine di decadenza di 48 mesi dalla data del prelevamento dell'imposta (artt. 37 e 38 del D.P.R. 29/09/1973 n. 602).

Il modello deve contenere:

1. l'attestazione di residenza ai fini tributari nel Paese estero, rilasciata dalla competente Autorità fiscale;
2. la dichiarazione di esistenza o meno di una stabile organizzazione (se si tratta di impresa) o di base fissa (se si tratta di professionista) in Italia, cui siano riconducibili i redditi in relazione ai quali si chiede il rimborso dell'imposta;
3. dichiarazione di esistenza di eventuali altre specifiche condizioni previste dalla Convenzione.

Il modello deve essere corredato della documentazione atta a comprovare il prelievo effettivo dell'imposta. Analoghe dichiarazioni e documentazione devono essere prodotte nel caso di istanza informale.

Gli interessati possono inoltre chiedere l'applicazione diretta della Convenzione al sostituto d'imposta italiano già in sede di effettuazione della ritenuta.

A tale proposito, infatti, il Ministero delle Finanze in più circostanze (Circolari della Direzione Generale delle Imposte Dirette n. 86/1977, n. 115/1978 e numero 147/1978, risoluzione n. 95/E del 10 giugno 1999 e 68 del 24/05/2000, del Dipartimento delle Entrate, Direzione Centrale Affari Giuridici e Contenzioso Tributario), ha precisato che i sostituti d'imposta hanno la facoltà, sotto la propria responsabilità, di applicare direttamente l'esenzione o le minori aliquote previste nelle Convenzioni vigenti fra l'Italia e lo Stato di residenza del beneficiario del reddito.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 10 luglio 2013 sono stati approvati anche i modelli per l'applicazione delle direttive:

- *"madre-figlia"* (direttiva del Consiglio 90/435/CEE del 23 luglio 1990) per l'esenzione dell'imposta italiana sui dividendi e sugli altri strumenti finanziari equiparati, distribuiti da una società "figlia" italiana alla società "madre" o sua stabile organizzazione situate in un altro Stato membro dell'Unione Europea.
- *"interessi e canoni"* (direttiva del Consiglio 2003/49/CE del 3 giugno 2003), per l'esonero dall'imposta italiana sugli interessi e i canoni pagati tra società consociate all'interno dell'Unione Europea

ii) Soggetti residenti in Italia che percepiscono redditi di fonte estera¹⁴

I soggetti residenti in Italia, per ottenere il rimborso, devono attivarsi, producendo, in linea di massima al soggetto estero che corrisponde i redditi e talvolta direttamente all'Amministrazione fiscale estera, il modello o un'apposita istanza. Il modello deve contenere: l'attestazione di residenza ai fini tributari in Italia, rilasciata da un qualunque ufficio territoriale della Direzione Provinciale competente in base al domicilio fiscale del contribuente; la dichiarazione di esistenza o meno di una stabile organizzazione (se si tratta di impresa) o di base fissa (se si tratta di professionista) nel paese estero, cui siano riconducibili i redditi in relazione ai quali si chiede il rimborso dell'imposta; la dichiarazione di esistenza di eventuali altre specifiche condizioni previste dalla Convenzione. Come sempre il modello deve essere corredato della documentazione atta a comprovare il prelievo effettivo dell'imposta.

I soggetti residenti in Italia possono anche richiedere l'applicazione diretta del beneficio convenzionale (applicazione della ritenuta in misura inferiore o esclusione da qualsiasi ritenuta) già in sede di effettuazione della ritenuta stessa.

¹⁴<http://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/Nsilib/Nsi/Documentazione/Fiscalita+internazionale/Convenzioni+per+evitare+le+doppie+imposizioni+Modulistica/Soggetti+residenti+in+Italia/Modelli+in+uso+concordati+e+non/>

Per realizzare questa possibilità (detassazione parziale o totale alla fonte), l'interessato residente deve attivarsi presentando il modello o una istanza corredata della medesima documentazione utilizzabile per il rimborso.

3.4. RECENTI SVILUPPI DELLE CONVENZIONI

Nel corso dei primi mesi del 2015, oltre alla ratifica della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Lussemburgo, sono state siglate e/o ratificate Convenzioni con:

- Svizzera (Protocollo siglato il 23.02.2015 in attesa di ratifica);
- Liechtenstein (Protocollo siglato il 26.02.2015 in attesa di ratifica e di scambio degli strumenti di ratifica);
- Principato di Monaco (Protocollo siglato il 02.03.2015, in attesa di ratifica e di scambio degli strumenti di ratifica)
- Isola di Man (Legge di ratifica ed esecuzione del TIEA firmato a Londra il 16.09.2013, pubblicata in G.U. in data 02.03.2015 ed entrata in vigore in data 03.03.2015)

Diversamente dal Protocollo firmato con la Svizzera, quelli con il Liechtenstein, con il Principato di Monaco, e con l'Isola di Man si sostanziano in un **accordo per lo scambio di informazioni ai fini fiscali** (Tax Information Exchange Agreement – TIEA – strumento ad hoc per regolare la materia sulla base di pattuizioni bilaterali) in quanto tra l'Italia e questi paesi non esiste alcuna convenzione. Analoghi Trattati sono già stati firmati con le Autorità di Jersey, Guernsey, Bermuda, Cayman e Gibilterra. In questi accordi viene previsto il metodo dello scambio su richiesta e vi è un impegno espresso ad adottare in un momento successivo il criterio dello scambio automatico di informazioni, infatti l'Italia è stata tra i Paesi 'early adopter' del nuovo standard Ocse, e rientra tra i Paesi che si sono impegnati ad adottarlo a partire dal 2017 con riferimento alle attività finanziarie detenute nel 2016. Punto centrale di questi recenti accordi è certamente l'abolizione del segreto bancario.

4. LA RESIDENZA

4.1. LE PERSONE FISICHE

L'individuazione della residenza è fondamentale per la scelta della tassazione dei redditi prodotti ovvero l'assoggettamento ad Irpef secondo l'applicazione del principio del *principio della tassazione su base mondiale* appunto per i *residenti* oppure secondo il *principio della tassazione su base territoriale o alla fonte* per i *non residenti*.

4.1.1. LA NORMATIVA ITALIANA

Secondo l'art. 2 del D.p.r. 917 del 1986 ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, abbiano uno dei seguenti requisiti:

1. **Formale:** essere *iscritte nelle anagrafi della popolazione residente* in Italia, anche se hanno soggiornato per gran parte del periodo all'estero;
2. **Sostanziale:** non sono iscritte nelle anagrafi, ma hanno nel territorio dello Stato alternativamente il domicilio ai sensi del Codice Civile cioè hanno ivi stabilito la sede principale dei loro affari ed interessi, anche morali e

sociali (es. la famiglia e quindi il coniuge, i figli) oppure la residenza ai sensi del Codice Civile, cioè la loro dimora abituale ossia il luogo nel quale normalmente si trovano.

A contrario, in caso di trasferimento della residenza all'estero, il requisito formale dell'iscrizione all'*Aire*, Anagrafe degli italiani residenti all'estero, non è sufficiente per escludere il domicilio o la residenza in Italia, ben potendo questi ultimi essere desunti con ogni mezzo di prova anche in contrasto con le risultanze dei registri anagrafici¹⁵.

Per l'iscrizione all'*Aire* è consigliabile effettuare la procedura tramite l'ultimo comune di residenza, dato che in questo modo il perfezionamento dell'iscrizione e quindi il conseguimento degli effetti giuridici e fiscali viene rilasciato successivamente ma comunque dalla data iniziale di richiesta al Comune; *ciò potrebbe essere determinante al fine del raggiungimento del requisito della maggior parte del periodo d'imposta*.

I principali indici significativi della residenza fiscale sono i seguenti:

- la disponibilità di un'abitazione permanente;
- la presenza della famiglia;
- l'accreditamento di propri proventi ovunque conseguiti;
- il possesso di beni, anche mobiliari;
- la partecipazione a riunioni d'affari;
- la titolarità di cariche sociali;
- il sostenimento di spese alberghiere o di iscrizioni a circoli o clubs;
- l'organizzazione della propria attività o dei propri impegni, anche internazionali, direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano¹⁶.

Talvolta gli indici fanno anche riferimento, come affermato dalla Suprema Corte, allo stato d'animo soggettivo personale quale *la volontà di farvi ritorno* (ad es. trasferimento all'estero per un periodo di tempo limitato per lavoro).

L'Amm.ne Finanziaria fornisce ulteriori precisazioni¹⁷ in merito alla documentazione utile per dare prova dell'effettiva residenza all'estero: iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici del paese estero, stipula di contratti di acquisto, locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel paese estero, fatture, ricevute di erogazione di gas, luce, telefono pagati nel paese estero, movimentazione a qualsiasi titolo di attività finanziarie all'estero, eventuale iscrizione nelle liste elettorali, assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società, mancanza in Italia di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.

La verifica della residenza estera è infatti questione di *accertamento e non di interpello, per cui l'aspetto decisivo è quello probatorio e non quello interpretativo*.

Per quanto riguarda la residenza come la dimora abituale c'è certamente la necessità di due requisiti:

1. *Requisito oggettivo* quale abituale permanenza in un luogo;
2. *Requisito soggettivo*: volontà di rimanervi.

Dottrina e giurisprudenza hanno affermato che, affinché sussista il requisito dell'abitualità della dimora, non è

¹⁵ Circ. n. 304/E del 02.12.97, Cass. sent. n. 6598 del 15.03.13.

¹⁶ Circ. n. 304/E del 02.12.97.

¹⁷ Circ. 140/E del 1999, R.M. n. 351/E/08 e R.M. n. 471/E/08.

necessaria la continuità o la definitività¹⁸.

Il requisito della maggior parte del periodo d'imposta è verificato se il periodo di permanenza è di almeno 183 giorni (184 negli anni bisestili), anche non consecutivi. Ai fini del conteggio dei giorni di permanenza in Italia o all'estero è necessario adottare il criterio dell'effettiva presenza fisica; criteri specifici esistono per il soggetto che lavora all'estero come dipendente¹⁹.

In Italia non rileva il periodo complessivo superiore a 183 giorni se è a cavallo di due anni solari e se in ciascun anno è inferiore a 183 giorni²⁰, infatti il frazionamento dell'anno fiscale non è ammesso.

Fanno eccezione la Svizzera e la Germania le cui relative convenzioni contro le doppie imposizioni esplicitamente prevedono lo “*split year*”, previsione non applicabile in via analogica anche alle altre convenzioni stipulate dall'Italia.

Secondo l'art. 2, c. 2 *bis* del Tuir, esiste una **presunzione di residenza** per i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati nei paradisi fiscali, ovvero *Stati o territori diversi da quelli “white list” (non essendo ancora approvata si fa riferimento ai paesi black list del D.m. 04.05.99)*, anche quando l'emigrazione sia avvenuta transitando anagraficamente per uno Stato non ricompreso fra i paradisi fiscali.

Spetta al contribuente in questo caso, anziché all'Amministrazione Finanziaria, provare l'effettività del trasferimento e la conseguente perdita di residenza in Italia.

La dimostrazione dell'assunzione di un reale e duraturo rapporto con lo Stato di immigrazione e della insussistenza in Italia della dimora abituale ovvero del complesso dei rapporti afferenti gli affari e gli interessi, allargati, oltre che agli aspetti economici, a quelli familiari, sociali e morali (domicilio), può essere data **con qualsiasi mezzo di prova di natura documentale o dimostrativa**.

Le prove vanno considerate e valutate globalmente; anche per la Svizzera, paese che non permette *ad oggi* lo scambio di informazioni, si ha in caso di trasferimento di residenza, l'inversione dell'onere della prova.

4.1.2. IL MODELLO OCSE

L'art. 4 del Modello Ocse detta la definizione di residenza e come sempre ha la funzione di modello interpretativo di tutte le Convenzioni, spesso anche molto datate. Sicuramente i criteri dettati da questo modello standard redatto insieme a tutti i governi dei vari paesi sono sicuramente molto importanti in quanto utilizzati anche dalle Amministrazioni Finanziarie ai fini interpretativi delle varie Convenzioni e quindi è sicuramente *il punto di riferimento sia per il contribuente che per l'Agenzia delle Entrate*.

Premesso questo i criteri con cui dirimere il contrasto sono, in ordine progressivo, i seguenti:²¹

1. *abitazione permanente;*
2. *centro degli interessi vitali;*
3. *luogo di soggiorno abituale;*
4. *nazionalità;*
5. *accordo fra gli Stati coinvolti.*

¹⁸ Cassazione, Sent. n.2561 del 29.04.75; Cassazione, SS.UU., Sent. n. 5292 del 28.10.85.

¹⁹ Circ. n. 207/E del 16.11.2000 e Circ. n. 201/E del 17.08.96.

²⁰ Circ. n. 22/E dell'08.06.04.

²¹ Modello Ocse, art. 4 Par. 2.

4.1.3. LE CONVENZIONI INTERNAZIONALI

Nel caso in cui, in base alle norme interne di due Stati diversi che prevedono criteri differenti, il soggetto sia considerato residente in ambedue gli Stati, occorre fare ricorso alle *norme specifiche previste nelle Convenzioni Internazionali contro le doppie imposizioni*.

4.2. LE PERSONE GIURIDICHE

Il concetto di residenza delle persone giuridiche è definito dai commi 3 e segg. dell'art. 73 D.P.R. 917/1986. Al comma 3, infatti, è stabilito che una Società di capitali o un Ente sono considerati residenti in Italia quando, per la maggior parte del periodo d'imposta, hanno in Italia:

- la sede legale;
- la sede dell'amministrazione;
- l'oggetto principale della propria attività.

La residenza pertanto non è legata soltanto al mero dato formale della sede legale, ma anche a quello sostanziale della sede dell'amministrazione. Si precisa che, quanto ai criteri indicati dall'art. 73 TUIR, la sussistenza di uno solo di essi può individuare la residenza fiscale in Italia.

La presenza in Italia della sede amministrativa è stata spesso contestata dall'Agenzia delle Entrate in presenza di:

- maggioranza di amministratori residenti in Italia;
- altri elementi documentali che evidenzino come le decisioni amministrative siano prese dall'Italia.

L'oggetto principale, definito dai co. 4-5 dell'art. 73, rappresenta l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge (oppure atto costitutivo/statuto) o, comunque, l'attività effettivamente esercitata nel territorio dello stato.

In tutti i casi sopra indicati l'onere delle prova è a carico dell'Agenzia delle Entrate.

Sempre l'art. 73, ai commi 5-bis, 5-ter e 5-quater, definisce delle presunzioni legali di esterovestizione, che saranno approfondite nel proseguo del presente lavoro.

Nel caso in cui in Italia sia presente una sede secondaria di una società estera, non parliamo di residenza ma di stabile organizzazione. Rinviamo al prossimo paragrafo per l'analisi del fenomeno.

Verranno infine esaminate le presunzioni legali di residenza previste dagli art. 167-168 D.P.R. 917/1986 (imprese controllate/collegate estere con sede in Paesi a "fiscalità privilegiata").

I successivi paragrafi focalizzano l'attenzione su tre tematiche (stabile organizzazione, C.F.C. ed esterovestizione) ritenute dalla commissione preminenti rispetto ad un argomento ampio e complesso come quello della residenza fiscale delle persone giuridiche.

5. LA STABILE ORGANIZZAZIONE

Premessa

La stabile organizzazione consente di collegare ad uno Stato il reddito prodotto all'interno del suo territorio da parte di un'impresa non residente.

La normativa applicabile fa riferimento alle Convenzioni bilaterali e/o multilaterali in materia tributaria, nello specifico alle **Convenzioni fiscali Internazionali in materia di doppia imposizione**: trattasi di trattati internazionali con i quali

i Paesi contraenti regolano l'esercizio della propria potestà impositiva al fine di eliminare le doppie imposizioni sui redditi e/o sul patrimonio dei rispettivi residenti. Oltre ad evitare le doppie imposizioni, le Convenzioni hanno lo scopo di prevenire l'evasione e l'elusione fiscale, prevedendo altresì alcune disposizioni sulla cooperazione amministrativa.²² I trattati si ispirano, principalmente, al modello di Convenzione elaborato in sede OCSE ed a quello elaborato in ambito ONU.

A **livello nazionale**, in relazione a quei Paesi con i quali l'Italia non ha stipulato una Convenzione contro le doppie imposizioni trova applicazione l'**Art. 162 TUIR**, contenente una normativa mutuata dall'**Art. 5 del Modello OCSE**.

L'art. 162 TUIR si applica:

- in tutti i casi in cui, pur in presenza di una Convenzione contro le doppie imposizioni le previsioni del TUIR risultino più favorevoli al contribuente (Art. 169 TUIR);
- per quanto attiene i redditi d'impresa, sia prodotti da soggetti IRES sia da società di persone per i redditi di impresa definiti secondo l'art. 55 Tuir. In tale contesto rientrano anche gli enti non commerciali che svolgono attività commerciale in Italia tramite una stabile organizzazione (ai sensi dell'art. 153 Tuir).

5.1. LA DEFINIZIONE

5.1.1 – Art. 162 TUIR

Ai sensi dell'art. 162 TUIR la stabile organizzazione consiste in una sede fissa d'affari per mezzo della quale un'impresa residente in uno Stato esercita, in tutto o in parte, la sua attività in un altro Paese ossia in uno stato diverso da quello della casa madre.

Sulla base di quanto disposto dall'articolo oggetto di analisi tre sono i **requisiti fondamentali** per la sussistenza della S.O.:

1. l'esistenza di una **sede di affari**, cioè locali o luoghi di cui la società estera abbia la **disponibilità** a qualunque titolo;
2. la **“fissità” spaziale e temporale** della sede, che deve dunque essere stabilita in un luogo individuato e con un certo grado di permanenza;
3. lo **svolgimento dell'attività d'impresa** attraverso tale **base fissa**, o comunque nello Stato in cui la base è situata.

Pertanto gli utili dell'impresa, che esercita l'attività nell'altro Stato contraente con una S.O., SONO IMPONIBILI nell'altro Stato soltanto nella misura in cui sono attribuibili alla S.O.

Il Comma 2 del medesimo articolo indica una lista – **FATTISPECIE POSITIVE** - di ciò che espressamente s'intende *ex lege* per “S.O.”

- una sede di direzione;
- una succursale;
- un ufficio;
- un'officina;
- un laboratorio;

²² Le convenzioni stipulate dall'Italia con gli altri Paesi sono rinvenibili sul sito: http://www.finanze.it/export/finanze/Per_conoscere_il_fisco/fiscalita_Comunitaria_Internazionale/convenzioni_e_accordi/convenzioni_stipulate.htm

- una miniera, un giacimento petrolifero o di gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali.

Il Comma 3 evidenzia le “**particolari ipotesi**” di S.O: “*Un cantiere di costruzione o di montaggio o di installazione, ovvero l’esercizio di attività di supervisione ad esso connesse, è considerato “stabile organizzazione” soltanto se tale cantiere, progetto o attività abbia una **durata superiore a tre mesi**”.*

Il comma 6, del Tuir definisce l’ipotesi di stabile organizzazione **personale** ossia la figura **dell’agente dipendente**: “*Nonostante le disposizioni dei commi precedenti e salvo quanto previsto dal comma 7, costituisce una stabile organizzazione dell’impresa di cui al comma 1 il soggetto, residente o non residente, che nel territorio dello Stato abitualmente conclude in nome dell’impresa stessa contratti diversi da quelli di acquisto di beni*”.

Il comma 4 invece indica le - **FATTISPECIE NEGATIVE** – ossia le fattispecie *ex lege* per le quali non è possibile un espresso riferimento alla stabile organizzazione: “*Una sede fissa di affari non è, comunque, considerata stabile organizzazione se:*

a) viene utilizzata una installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o merci appartenenti all’impresa;

b) i beni o le merci appartenenti all’impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;

c) i beni o le merci appartenenti all’impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un’altra impresa;

d) una sede fissa di affari è utilizzata ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l’impresa;

e) viene utilizzata ai soli fini di svolgere, per l’impresa, qualsiasi altra attività che abbia altra attività che abbia carattere preparatorio o ausiliario;

f) viene utilizzata ai soli fini dell’esercizio combinato delle attività menzionata nelle lettere da a) ad e), purché l’attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, abbia carattere preparatorio o ausiliario”.

Il Comma 5, indica l’ulteriore e **singolare ipotesi negativa** di stabile organizzazione: “*Oltre a quanto previsto dal comma 4 non costituisce di per sé stabile organizzazione la disponibilità a qualsiasi titolo di elaboratori elettronici e relativi impianti ausiliari che consentano la raccolta e la trasmissione di dati ed informazioni finalizzati alla vendita di beni e servizi*”.

Il Comma 7, indica una delle particolari ipotesi negative di stabile organizzazione **personale**, la figura **dell’agente indipendente**: “*Non costituisce stabile organizzazione dell’impresa non residente il solo fatto che essa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un mediatore, di un commissionario generale, o di ogni altro intermediario che goda di uno status indipendente, a condizione che dette persone agiscano nell’ambito della loro ordinaria attività*”.

Il Comma 8 ed il Comma 9 evidenziano ulteriori particolari fattispecie negative di stabile organizzazione **personale**:

8. “*Nonostante quanto previsto dal comma precedente non costituisce stabile organizzazione dell’impresa il solo fatto che la stessa eserciti nel territorio dello Stato la propria attività per mezzo di un **raccomandatario marittimo** di cui alla legge 4 aprile 1977, n. 135 o di un **mediatore** marittimo di cui alla legge 12 marzo 1968, n. 478 che abbia i poteri per la gestione commerciale o operativa delle navi dell’impresa, anche in via continuativa*”.

9. “*Il fatto che un’impresa non residente con o senza stabile organizzazione nel territorio dello Stato controlli un’impresa residente, ne sia controllata, o che entrambe le imprese siano controllate da un terzo soggetto esercente o no attività d’impresa non costituisce di per sé motivo sufficiente per considerare una qualsiasi di dette imprese una stabile organizzazione dell’altra*”.

5.1.2 ART. 5 MODELLO OCSE

La definizione interna di SO trae origine da quanto previsto dal modello convenzionale elaborato dall'OCSE, da cui mutua sia le definizioni generali che le positive e negative list di fattispecie attratte ovvero escluse dal novero di quelle rilevanti ai fini della sussistenza dei presupposti di assoggettamento dell'attività d'impresa sul territorio di stabilimento.

L'articolo 5 del modello OCSE, in linea con quanto disposto dalla norma interna, dispone che l'espressione stabile organizzazione designa una sede fissa di affari in cui l'impresa svolge in tutto o in parte la sua attività ed individua una serie di requisiti che consentono di configurare le due tipologie di stabile organizzazione, una c.d. materiale ed una c.d. personale. La stabile organizzazione materiale è configurabile nei casi in cui la casa madre svolga la propria attività nello Stato estero attraverso una installazione fissa di affari. La c.d. stabile organizzazione personale, invece, può essere riscontrata qualora la casa madre operi all'estero, avvalendosi di un rappresentante o di un agente non indipendente con potere di concludere negozi giuridici che vincolano l'impresa.

L'articolo 5 del modello OCSE è composto da 7 paragrafi, di seguito sinteticamente descritti.

Il paragrafo 1 delinea una definizione generale di stabile organizzazione materiale, disponendo che: “ai fini della presente convenzione, l'espressione stabile organizzazione designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività”. Le caratteristiche richieste affinché possa configurarsi una stabile organizzazione sono:

- una sede di affari;
- la permanenza della sede di affari;
- lo svolgimento di una attività economica nel suo complesso o parzialmente.

Tali caratteristiche devono verificarsi contemporaneamente al fine di determinare la presenza o meno di una stabile organizzazione.

Perché si configuri una stabile organizzazione è necessario che sussista un legame di strumentalità tra la sede di affari e l'attività svolta dall'impresa estera; in sostanza, la sede fissa d'affari è giudicata “stabile organizzazione” se si configura quale strumento tramite il quale l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività.

Nel paragrafo 2 vengono elencate una serie di fattispecie che potrebbero configurare l'esistenza di una sede fissa di affari. L'elencazione (definita positive list) include: a) una sede di direzione; b) una succursale; c) un ufficio; d) una officina; e) un laboratorio; f) una miniera o giacimento petrolifero o di gas, una cava o altro luogo di estrazione di risorse naturali.

Il paragrafo 3 stabilisce che un cantiere di costruzione o di montaggio è considerato stabile organizzazione solamente se la sua permanenza si protrae per più di dodici mesi.

Il paragrafo 4 elenca le ipotesi in cui un'attività svolta da una sede di affari, seppur astrattamente riconducibile alla definizione generale recata dal paragrafo 1 dell'articolo 5 del modello convenzionale, non può concretizzare una fattispecie di stabile organizzazione. Il tratto comune di tutte le fattispecie di esclusione è l'utilizzo di installazioni fisse per finalità preparatorie e/o ausiliarie.

In particolare, le fattispecie che non configurano l'esistenza di una stabile organizzazione sono così elencate:

- l'utilizzo di un'installazione ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna di beni o di merci appartenenti all'impresa;
- i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini di deposito, di esposizione o di consegna;
- i beni o le merci appartenenti all'impresa sono immagazzinati ai soli fini della trasformazione da parte di un'altra impresa;

- l'utilizzo di una sede fissa di affari ai soli fini di acquistare beni o merci o di raccogliere informazioni per l'impresa;
- sia utilizzata una sede fissa di affari, per l'impresa, al solo fine di pubblicità, di fornire informazioni, di ricerche scientifiche e di attività analoghe che abbiano carattere preparatorio o ausiliario;
- sia utilizzata una sede fissa di affari unicamente per qualsiasi combinazione delle attività citate ai punti precedenti, purché l'attività della sede fissa nel suo insieme, quale risulta da tale combinazione, sia di carattere preparatorio o ausiliario.

E' necessario comunque sottolineare che l'attività di carattere ausiliario o preparatorio deve essere svolta nei confronti della propria "casa madre"; se invece la stessa viene svolta nei confronti di terzi potrebbe configurare lo svolgimento di un'attività di impresa, con conseguente attrazione alla sfera impositiva del Paese ove tale attività è svolta.

5.1.3 LA NOZIONE DI STABILE ORGANIZZAZIONE AI FINI IVA

Sotto il **profilo iva**, la stabile organizzazione è definita invece dall'art. 11 del **regolamento n. 282/2011**.

Rispetto al comparto delle imposte dirette la **definizione è più stringente** in quanto, in ambito IVA, la SO presuppone l'impiego di **risorse umane e materiali**, non essendo sufficiente la mera presenza di impianti e macchinari sul territorio di uno Stato.

Il Regolamento UE n. 282/2011, cd. regolamento d'esecuzione, reca le "disposizioni d'applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto". Tale norma prevede che la stabile organizzazione designa qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede principale dell'attività economica, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle:

- di ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le esigenze proprie,
- di fornire i servizi di cui assicura la prestazione;

Gli elementi essenziali che qualificano la struttura come stabile organizzazione sono dunque:

- un grado di permanenza sufficiente;
- la compresenza di mezzi umani e di mezzi tecnici necessari, la giurisprudenza parla di «consistenza minima», per consentirle di utilizzare (dal lato passivo) o di confezionare (dal lato attivo) le prestazioni di servizi rispettivamente ricevute o rese.

Il par. 3 dell'art. 11 del regolamento, infine, precisa che il fatto di disporre di un numero di identificazione Iva non è di per sé sufficiente per ritenere che esista una stabile organizzazione.

Dalla definizione fornita è evidente che la configurazione della stabile organizzazione ai fini IVA richiede sia l'elemento umano (requisito soggettivo) che quello tecnico (requisito oggettivo). Diversamente ai fini delle imposte dirette la configurazione della stabile organizzazione si verifica anche solo il presenza del requisito soggettivo o del requisito oggettivo. Più in dettaglio, conformemente all'art. 5 del Modello OCSE, l'art. 162 del Tuir distingue la stabile organizzazione "materiale", ovvero l'esercizio all'estero di un'attività mediante una serie di mezzi organizzati direttamente dall'operatore economico, e la stabile organizzazione "personale", che si configura allorquando un'impresa opera all'estero senza l'esercizio diretto di un'attività, ma per il tramite di un rappresentante.

Dunque, diversamente da quanto accade ai fini IVA, ai fini delle imposte dirette la configurazione della stabile organizzazione può avvenire anche solo al verificarsi del requisito oggettivo.

In riferimento all'argomento si riporta la risposta ad un quesito estratta dalla rivista "Il Fisco" del 19/02/2015:

IVA - LA STABILE ORGANIZZAZIONE IN ITALIA

Quesito

Una società residente in uno Stato comunitario ha acquistato in Italia una struttura immobiliare i cui locali, concessi in affitto, sono destinati in parte a sedi di imprese o enti e, in parte, a sale riunioni (utilizzo temporaneo) utilizzabili da società, enti ed altri organismi collettivi. I relativi contratti di affitto e convenzioni sono stipulati da un amministratore, dipendente della società estera, che agisce per conto di quest'ultima con autonomia gestionale.

Agli affittuari sono forniti altresì una serie di servizi, quali sorveglianza e gestione del parcheggio dell'immobile ed, in particolare, ai soggetti che utilizzano le sale riunioni, vengono offerti servizi relativi allo svolgimento di tutte le complesse attività relative all'organizzazione di convegni ecc., quali il servizio di accoglienza clienti, posta, copisteria, servizio e predisposizione di attrezzature, e così via.

L'amministratore provvede, inoltre, alla manutenzione ordinaria e straordinaria dell'immobile e degli spazi esterni.

Tutti i servizi sopra indicati, effettuati nei confronti degli affittuari o della struttura immobiliare (manutenzione, ecc.) sono affidati dall'amministratore in "outsourcing" ad imprese terze che ne curano l'esecuzione con propri mezzi, sotto la sua sorveglianza e coordinamento.

Si chiede se, ai fini Iva, nella fattispecie, sia configurabile l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia.

Risposta

Ai fini Iva, la definizione di stabile organizzazione (di seguito "SO") è fornita dall'art. 11 del Regolamento UE del 15 marzo 2011, n. 282, disposizione questa riferibile sia alle prestazioni di servizi, sia alle cessioni di beni.

Per SO si intende qualsiasi organizzazione, diversa dalla sede principale dell'attività economica, caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza e da una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle:

- di ricevere e utilizzare i servizi che le sono forniti per le proprie esigenze;
- e/o di fornire i servizi di cui assicura la prestazione.

Come precisato dalla circolare n. 26/E del 7 agosto 2014 - avente ad oggetto i partecipanti "all'Expo di Milano 2015" - dalla citata disposizione comunitaria emerge una differenza tra la definizione di stabile organizzazione ai fini delle imposte dirette e quella ai fini dell'Iva.

Nel primo caso, infatti, il requisito delle risorse umane non è necessario, se non indispensabile al tipo di attività esercitata nella sede d'affari. In ambito Iva, invece, la SO presuppone l'impiego di risorse umane e materiali, non essendo sufficiente la mera presenza di impianti e macchinari sul territorio di uno Stato.

In sostanza, sotto il profilo dell'Iva, il fattore umano e quello tecnico/materiale sono considerati elementi imprescindibili per configurare l'esistenza di una stabile organizzazione nel territorio dello Stato. Peraltro, ai sensi dell'art. 11 del richiamato Regolamento UE, l'attribuzione di un numero di partita Iva non costituisce da sola una prova sufficiente dell'esistenza in Italia della "branch" di un soggetto non residente che abbia la sede principale della propria attività economica in un altro Stato.

La presenza di una SO fa acquisire al soggetto non residente lo status di soggetto passivo Iva stabilito in Italia limitatamente alle operazioni rese o ricevute dalla stabile organizzazione.

Ciò comporta conseguenze rilevanti agli effetti della territorialità delle prestazioni di servizi e, quindi, ai fini dell'individuazione del soggetto obbligato al pagamento dell'imposta e al rispetto dei connessi obblighi strumentali.

In relazione a quanto sopra esposto, si osserva che la presenza di immobili appartenenti ad una società estera non configura di per sé una stabile organizzazione ai fini Iva.

Per l'esistenza di una stabile organizzazione, infatti, occorre in primo luogo la effettiva istituzione di una autonoma e funzionale struttura nazionale rispetto alla società estera, ossia l'esistenza, sul piano imprenditoriale, di una entità economica operativa dotata di autonomia di gestione.

Nella fattispecie, sul territorio dello Stato agisce, per conto della società estera, un amministratore con potere di concludere contratti, dotato di autonomia gestionale.

Tale circostanza, comunque, non è sufficiente a configurare una stabile organizzazione agli effetti dell'Iva in quanto, a differenza delle imposte sui redditi, non è riconosciuta una SO cosiddetta "personale" che si basa, cioè, soltanto sulla presenza di una persona fisica.

Tuttavia, nel caso di specie, viene effettuata anche una serie di servizi rilevanti e significativi, funzionali all'utilizzo della struttura immobiliare, tali da configurare una prestazione complessa diversa da una semplice locazione di immobili. I predetti servizi, però, non sono eseguiti da "risorse umane" (personale) della struttura in questione, ma sono esternalizzati a soggetti terzi che ne curano l'esecuzione con i mezzi propri sia nei confronti dei clienti della struttura sia nei riguardi di quest'ultima (manutenzione ordinaria e straordinaria dell'immobile e cura degli spazi esterni), sotto la sorveglianza ed il coordinamento dell'amministratore.

In merito si fa riferimento a quanto rappresentato nelle "Conclusioni del 15 maggio 2014, causa c-605/12 della Corte di Giustizia dell'Unione Europea", concernenti la definizione di stabile organizzazione ai sensi dell'art. 44, secondo periodo, della Direttiva n. 2006/112/CE, nel testo di cui alla Direttiva n. 2008/8/CE, e ai sensi dell'art. 11 del richiamato Regolamento UE nr. 282/2011. In tale sede è stato rappresentato che una stabile organizzazione presuppone un'organizzazione caratterizzata da un grado sufficiente di permanenza ed una struttura idonea in termini di mezzi umani e tecnici atti a consentirle di ricevere e di utilizzare i servizi ad essa forniti per le esigenze proprie di detta organizzazione. "A tal fine non sono necessari mezzi umani e tecnici propri nella misura in cui l'organizzazione disponga di mezzi di terzi come se fossero propri".

Si ritiene quindi alla luce dei principi e dei criteri sopra illustrati, unitamente alle descritte attività e caratteristiche di detta struttura che, nella fattispecie, sussistano i presupposti per qualificare la stessa come stabile organizzazione presente nel territorio dello Stato.

Oltre agli art. 162 TUIR e 5 del Modello OCSE rappresentano riferimenti normativi utili a delineare e specificare il concetto di stabile organizzazione quelli di seguito sintetizzati.

5.1.4 MODELLO ONU

Il modello ONU riprende pressoché integralmente il Modello OCSE, fornendo solo alcune precisazioni relative a particolare fattispecie:

1. **Agente indipendente:** qualora l'attività di un agente con status indipendente sia svolta interamente, o quasi

interamente, per conto di un'unica impresa, viene a configurarsi una stabile organizzazione, in quanto l'agente non può essere considerato indipendente. Trattasi di una norma che non figura nel modello Ocse, per cui il principio che essa sancisce resta estraneo agli accordi bilaterali fondati appunto sul Modello Ocse.

2. Il modello ONU, rispetto al modello OCSE, aggiunge una **ulteriore ipotesi in cui si configura la stabile organizzazione** e cioè il caso in cui un imprenditore, pur non avendo alcun potere di rappresentanza, mantiene nell'altro stato contraente una scorta di merci, appartenenti all'impresa, che preleva regolarmente per la consegna in nome o per conto dell'impresa stessa;

3. **Settore assicurativo:** un'impresa di assicurazioni di uno stato contraente si considera che abbia una stabile organizzazione nell'altro stato quando essa raccoglie premi nel territorio di detto stato o assicura rischi ivi situati mediante impiegati o rappresentanti, i quali non siano agenti indipendenti.

5.1.5 GIURISPRUDENZA COMUNITARIA: DEFINIZIONE CORTE GIUSTIZIA EUROPEA

Secondo la giurisprudenza comunitaria si parla di stabile organizzazione quando coesistono le seguenti tre condizioni:

1 - un **grado sufficiente di permanenza** in un luogo fisso nello Stato di non residenza: un centro di attività stabile deve essere costituito da "una struttura che presenti un sufficiente grado di stabilità" e che abbia un "grado sufficiente di permanenza". La sede intesa come il centro di attività deve essere stabilmente collegata al territorio e, inoltre, deve essere costituita per uno scopo durevole.

2 - la **presenza di elementi tecnici ed anche umani**: una sede priva di una costante presenza umana non è una stabile organizzazione. Tale principio è stato sancito dalla sentenza conclusiva della Causa C-168/84 che, relativamente all'installazione a bordo di una nave di macchine automatiche per il gioco d'azzardo, ha negato l'esistenza di una **stabile organizzazione** in quanto il funzionamento delle stesse macchine non richiede una presenza umana se non per una saltuaria manutenzione. Infatti, in base alla sentenza, esiste un centro di attività **stabile** "solo se tale centro di attività implica la presenza permanente di mezzi umani e tecnici necessari per le prestazioni di servizi e se queste prestazioni non possono essere utilmente riferite alla sede dell'attività economica del prestatore".

3 - l'**effettuazione di operazioni rilevanti ai fini dell'I.V.A.**: attraverso la **stabile organizzazione**, bisogna porre in essere delle operazioni rilevanti ai fini dell'applicazione dell'IVA. Il principio è che una persona non può essere considerata un soggetto passivo IVA se non effettua operazioni soggette all'imposta. Tale principio non è necessariamente rispettato ai fini delle imposte sui redditi dove la **stabile organizzazione** deve svolgere un'attività economica idonea a produrre reddito e non necessariamente l'effettuazione di operazioni rilevanti ai fini dell'IVA.

La nozione di stabile organizzazione individuata dalla Corte di Giustizia sembra essere considerevolmente più ristretta di quella di fonte convenzionale, non potendosi ritenere stabili organizzazioni, ad avviso della Corte, tutte quelle attività automatizzate svolte senza un significativo coinvolgimento umano; attività che, invece, ben possono costituire la fattispecie in esame ai sensi delle disposizioni convenzionali.

Un'ulteriore differenza con quanto stabilito dalle Convenzioni internazionali, è quella dell'ammissibilità della cosiddetta stabile organizzazione personale (*agency clause*), cioè nella possibilità di individuare una stabile organizzazione quando il non residente opera in un Paese estero soltanto attraverso un agente che agisce in suo nome e per suo conto col potere di obbligarlo, pur in assenza di un'apposita struttura stabilmente impiegata.

5.1.6 CIRCOLARE 26/E 2014 Agenzia delle Entrate

In riferimento all'EXPO 2015 la circolare ha chiarito che il reddito d'impresa è tassabile in Italia solo se l'attività vi è svolta attraverso una stabile organizzazione (articolo 23, comma 1, lettera f) del Testo unico). La circolare ricorda che l'articolo 5 del modello Ocse e l'articolo 162 del Testo unico prevedono un limite temporale di permanenza al di sotto

del quale non c'è una stabile organizzazione solo per i cantieri e non per le altre "sedi d'affari". Secondo l'AdE è configurabile una stabile organizzazione anche quando la sede fissa è utilizzata per un breve periodo di tempo se vi si svolge un'attività destinata a essere esercitata esclusivamente nello Stato considerato: in tale ipotesi, l'attività può essere di breve durata a causa delle sue caratteristiche intrinseche, ma essendo interamente esercitata in questo Stato, la sua connessione con il relativo territorio è più forte. In conclusione le attività commerciali svolte negli spazi dell'Expo devono considerarsi svolte attraverso stabili organizzazioni.

5.1.7 CASO PHILIP MORRIS: STABILE ORGANIZZAZIONE PLURIMA E OCCULTA

Le sentenze della **sezione tributaria della Corte di Cassazione n. 3367 e n. 3368 del 20 dicembre 2001 e n. 7682 del 20 dicembre 2001**, producono notevoli spunti giurisprudenziali con riferimento alla stabile organizzazione nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, soprattutto dei gruppi societari multinazionali.

Il caso riguarda una multinazionale che, articolata in una complessa struttura di società collegate, tutte facenti capo ad una società capogruppo newyorkese, aveva svolto rilevanti attività sul territorio italiano senza aver formalizzato alcuna S.O. (che esisteva, in condizioni analoghe, in altri paesi europei).

L'amministrazione finanziaria, in sede di accertamento, aveva contestato i reati di omessa fatturazione di royalties relative a contratti di licenza corrisposte alla stessa dai Monopoli di Stato per la produzione e vendita di sigarette, con omissioni di versamenti e dichiarazioni ai fini iva nonché l'omessa contabilizzazione dei corrispettivi erogati dai Monopoli in esecuzione dei contratti di distribuzione.

Secondo l'AdE le attività svolte dalla società italiana in realtà servivano a mascherare il ruolo effettivo di una stabile organizzazione (occulta) per conto di altre società del gruppo (plurima stabile organizzazione di più soggetti non residenti). L'effettivo ruolo della società italiana veniva desunto dai seguenti elementi raccolti ed elaborati in sede di verifica:

- 1 management: le attività della società italiana erano indirizzate e coordinate direttamente dai vertici del gruppo multinazionale;
- 2 area esecutiva: le attività aziendali di contenuto direzionale necessarie per gestire efficientemente i processi aziendali, risultavano spesso da interventi della capogruppo quanto a definizione di prezzi, termini di pagamento, elargizione di omaggi e contributi, gestione contabile di atti e documenti;
- 3 personale: i dirigenti della società italiana dipendevano da manager delle altre società del gruppo e spesso venivano retribuiti anche da queste;
- 4 altri indizi: la società italiana aveva partecipato alle trattative tra Monopoli ed altre società del gruppo e forniva altre attività di supporto al gruppo, anche a finalità statistiche (controllo delle vendite sul territorio nazionale).

La società italiana invece, in sede di ricorso, faceva rilevare l'inesistenza di una S.O. materiale in quanto uffici e personale appartenevano alla società italiana, che non disponeva del potere di concludere contratti a nome della società estera, svolgeva attività di natura ausiliaria ed aveva dimensioni marginali rispetto a quella principale. La ricorrente richiamava pure l'art 5, paragrafo 7, del modello OCSE, ove è definito che il possesso del capitale di una società, da parte di altra società avente sede in altro Paese aderente, non costituisce motivo per far ritenere che la prima società sia una stabile organizzazione della seconda.

I giudizi di primo e secondo grado avevano accolto le ragioni della multinazionale sia quanto a imposta sul valore aggiunto, sia quanto a imposte sui redditi.

Di diverso avviso la Corte di Cassazione che con motivazione esposta nelle sentenze n. 3368/2002 e n. 7682/2002 è andata a fissare i seguenti concetti:

- **S.O. plurima di società estere appartenenti allo stesso gruppo:** una società di capitali con sede in Italia può assumere il ruolo di S.O. e perseguire con il gruppo una strategia unitaria. In tal caso la ricostruzione dell'attività posta in essere dalla società nazionale deve essere riferita al programma del gruppo unitariamente considerato;

- **Obbligo fatturazione delle prestazioni di servizi effettuate nel territorio nazionale verso corrispettivo:** tali operazioni sono soggette ad Iva ed ai relativi obblighi di fatturazione o autofatturazione, dichiarazione e pagamento dell'imposta, indipendentemente dal suo inserimento in un contratto che preveda altre prestazioni a carico del beneficiario, ovvero dal fatto che quest'ultimo, non residente, abbia un centro di attività stabile in Italia. Nel caso di prestazione di servizi a consociate estere, la S.O. ha quindi rilevanza ove tali attività (imponibili iva) e i relativi utili (redditi) vengano occultati. Nessun problema invece ove tali prestazioni vengano fatturate dall'impresa nazionale all'impresa estera (ovviamente a prezzi congrui per qualità e quantità).

- **Esecuzione di un contratto tra soggetto residente e soggetto non residente:** tale attività non può considerarsi, in linea di principio, ausiliaria, in quanto strettamente connessa e funzionale alla produzione del reddito. Parimenti la partecipazione di rappresentanti o incaricati di una struttura nazionale ad una fase della conclusione di contratti tra società estera ed altro soggetto residente può essere condotta al potere di concludere contratti in nome dell'impresa, anche al di fuori di un potere di rappresentanza.

E' anche stabilito che l'affidamento a una struttura nazionale delle funzioni di management da parte di società non avente sede in Italia, anche se riguardante una certa area di operazioni, comporta l'acquisto, da parte di tale struttura, della qualità di S.O..

Il caso Philip Morris è anche utile per fare il punto sulle conseguenze penali per le S.O. occulte. I possibili fenomeni evasivi che ne derivano si concretizzano ove un soggetto di diritto estero occulti una sede fissa d'affari nel nostro Paese, ovvero, al contrario, ove un soggetto residente italiano occulti l'esistenza di una S.O. estera (*branch*), al fine di evitare che il reddito prodotto dalla stessa venga tassato in Italia.

5.1.8 IL CASO DELLA REPUBBLICA DI SAN MARINO

La Repubblica di San Marino con la **circolare n.8 del 2 settembre 2014**, ha fornito una serie di chiarimenti nell'ambito della Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritta con l'Italia. Si definisce stabile organizzazione una **sede fissa di affari in cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività**.

La **sede di affari** è tale quando siano disponibili locali, immobili o macchinari, impianti e attrezzature varie, detenute a qualsiasi titolo (non necessariamente legale o formale), utilizzati per l'esercizio dell'attività d'impresa. Lo spazio non deve essere necessariamente tale per cui l'intero immobile è a disposizione, ma può trattarsi anche di uno spazio limitato in un mercato o da aree utilizzate permanentemente in un deposito doganale o dalla sede di un'altra impresa.

La qualificazione della sede come **fissa** fa riferimento al tempo e al luogo: deve potersi realizzare una connessione tra il luogo di esercizio dell'attività e un determinato punto geografico.

L'attrezzatura dell'impresa, che costituisce la sede di affari, deve risultare non fissata alla terra sulla quale poggia, ma è sufficiente la permanenza della stessa in un determinato luogo, così un hotel, in cui una società di consulenza affitta diverse stanze/ufficio, può essere considerato un'unica sede di affari della società di consulenza perché l'edificio è un unicum dal punto di vista geografico.

Va poi valutato se l'**attività svolta dall'impresa nella sede d'affari sia quella principale** o solo preparatoria o ausiliaria. L'art.5 paragrafo 3 della Convenzione Italia-San Marino prevede che non vi sia stabile organizzazione, nonostante vi sia una sede fissa d'affari, qualora l'attività svolta non sia quella principale dell'impresa, ma solo ausiliaria, come ad esempio:

- installazione a scopo di deposito, esposizione o consegna di merce dell'impresa;

- immagazzinamento merci per successiva trasformazione da parte di un'altra impresa;
- utilizzo di una sede fissa d'affari solo per acquisto merci o raccolta informazioni per l'impresa;
- utilizzo sede fissa d'affari a solo scopo pubblicitario o per fornire informazioni, ricerche scientifiche e attività analoghe con carattere preparatorio ausiliario.

5.2. LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO ATTRIBUIBILE ALLA STABILE ORGANIZZAZIONE

Premessa

In presenza di stabile organizzazione in Italia o all'estero, è previsto che il reddito fiscale sia determinato in applicazione delle norme italiane in materia di reddito di impresa, opportunamente rettificato in considerazione dell'influenza che i trattati hanno in materia relativamente alla rilevazione di specifiche voci di costo o ricavo.

In particolare occorrerà valorizzare e contabilizzare alcune specifiche voci quali i trasferimenti interni di beni e merci tra la casa madre e la stabile organizzazione e gli addebiti delle spese generali sostenute dalla casa madre. Particolari problematiche sorgono in caso di addebito di altre voci di costo da parte della casa madre quali le royalties o gli interessi passivi. Tali voci dovranno essere rilevate in conformità ai principi internazionali riconosciuti dall'Italia.

5.2.1 IL REDDITO DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE ALL'ESTERO DELL'IMPRESA ITALIANA

L'impresa italiana che opera in uno Stato estero per mezzo di una stabile organizzazione dovrà adempiere agli obblighi amministrativo-contabili e fiscali previsti secondo la normativa del luogo, tenendo la contabilità nella lingua, nella moneta di conto, nella forma e secondo i principi contabili adottati e/o comunque accettati dalla Stato in cui è situata.

L'impresa italiana inoltre dovrà rendere conto all'Amministrazione fiscale italiana dei propri risultati economici conseguiti all'estero ai fini dell'imponibilità dei redditi e il conseguente recupero delle imposte pagate all'estero o della deducibilità delle perdite sostenute e imputabili alla stabile organizzazione.

Sebbene i redditi prodotti all'estero siano ivi tassati il contribuente italiano dovrà sempre rendere conto di tali redditi in applicazione dei principi italiani che regolano la determinazione del reddito d'impresa. A tal riguardo è sempre da tenere presente la necessità di ricondurre il reddito prodotto all'estero a un reddito imponibile determinato secondo le norme fiscali italiane anche in applicazione di norme specifiche, quali l'art. 165 Tuir, in materia di credito per le imposte assolate all'estero.

5.2.2 IL REDDITO DELLA STABILE ORGANIZZAZIONE IN ITALIA DI SOCIETA' ESTERA

I redditi di impresa dei soggetti non residenti sono tassabili in Italia se derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabile organizzazione. Secondo il principio del trattamento isolato dei redditi solo i redditi prodotti da una stabile organizzazione presente nel territorio italiano possono essere assoggettati a imposizione. La metodologia di imputazione dei redditi in capo alla stabile organizzazione viene generalmente individuata facendo riferimento a norme di carattere internazionale più che alla normativa italiana stessa la quale poco dice esplicitamente a tal riguardo. L'imputazione dei redditi in capo alla stabile organizzazione, comunque, deve essere verificata alla luce dei trattati fiscali stipulati dall'Italia che pongono un limite a quella che può essere considerata un abnorme estensione del potere impositivo della Stato italiano sulla stabile organizzazione: la forza di attrazione.

6. ASPETTI PARTICOLARI RELATIVI ALLA RESIDENZA DELLE PERSONE GIURIDICHE

6.1. LE CONTROLLED FOREIGN COMPANIES

Premessa

La materia in oggetto è disciplinata dai seguenti riferimenti normativi e di prassi:

- Legge 21.11.2000 n. 342 che ha aggiunto l'attuale art. 167 DPR 971/86 (all'epoca art. 127-bis);
- Paesi "a fiscalità privilegiata": D.M. 30.03.2015 (sostituisce il precedente D.M. 21.11.2001);
- Art. 167 TUIR, disposizioni integrative e successive modifiche;
- Art. 168 TUIR, disposizioni integrative D.M. 07.08.2006 n. 768 e successive modifiche;
- Art. 168-bis e D.M. 23.01.2002 – modif. Dai DD.;;. 22.03.2002, 27.12.2002 e 27.07.2010;
- Principali Circolari Ministeriali:
 - a) C.F.C.: n. 18 del 12.02.2002, n. 51 del 06.10.2010 e n. 23 del 26.05.2011;
 - b) Interpello: n. 29 del 23.05.2003, n. 23 del 16.05.2005, n. 5 del 24.02.2009 e n. 32 del 14.06.2010.

Al fine di evitare che le società residenti accantonino materia imponibile in Paesi a bassa fiscalità con il mero intento di conseguire un risparmio di imposta, l'Amministrazione Finanziaria, dietro anche raccomandazione dell'Ocse, è intervenuta inserendo nel nostro ordinamento le seguenti normative antielusive:

1 – Operazioni con società residenti in paesi "black-list" (ex art. 110 co. 10-11-12 TUIR): indeducibilità di tutti i costi derivanti da operazioni con imprese aventi sede o stabile organizzazione nei Paesi indicati nel D.M. 30.03.2015 (sostituisce il precedente D.M. 23.01.2002). Tali costi devono essere evidenziati in dichiarazione dei redditi (variazione in aumento e diminuzione) e la disposizione non si applica qualora l'impresa italiana dimostri su richiesta dell'Agenzia delle Entrate, alternativamente, o l'effettivo svolgimento di un'attività commerciale da parte della impresa "black-list", oppure che le operazioni rispondano ad un effettivo interesse economico e che le stesse hanno avuto concreta esecuzione.

2 – Disciplina CFC (ex art. 167 TUIR): i redditi prodotti da imprese localizzate in territori a "fiscalità privilegiata" devono essere imputati ai soggetti giuridici italiani che detengono una partecipazione di controllo (art. 2359 C.C.). La normativa (167 co. 8-bis) trova applicazione anche nel caso di imprese controllate e localizzate in territori non a fiscalità privilegiata (white-list) quando si verificano entrambe le circostanze:

- a) la tassazione effettiva è inferiore per più del 50% a quella italiana (Irap esclusa);
- b) la società non residente ha conseguito proventi per più del 50% da attività finanziarie o da concessioni in uso o cessioni di diritti immateriali oppure da prestazioni di servizi, anche finanziari, nei confronti di società controllate, controllanti o consorelle.

3 – Disciplina CFC (ex art. 168 TUIR): i redditi prodotti da imprese localizzate in territori a fiscalità privilegiata devono essere imputati ai soggetti giuridici italiani che detengono una partecipazione di collegamento.

L'art. 168-bis TUIR ha previsto l'emanazione di un decreto che sostituisca le liste di "paradisi fiscali" (black list), sostituite di recente, con un nuovo elenco (white list) di Stati individuati sulla base dello scambio di informazioni e del livello di tassazione.

In assenza del decreto attuativo della white-list, lista che comporterà l'applicazione degli art. 167-168 TUIR per quelle società controllate/collegate non facenti parte dell'elenco, è tuttora in vigore la "black list" riformata con il D.M. 30.03.2015.

Il MEF con due nuovi decreti del 30.03.2015 ha modificato le liste dei paesi "black-list" sulla indeducibilità dei costi e sulla C.F.C.. La prima indica i Paesi con i quali l'Italia non ha un adeguato scambio di informazioni, eliminando il criterio relativo al livello adeguato di tassazione. Nella seconda, invece, sono stati eliminati i Paesi (Filippine, Malesia e Singapore) dove è presente un livello di tassazione non inferiore al 50 per cento di quello italiano. I nuovi decreti/elenchi, di prossima pubblicazione, attuano i principi contenuti nella legge di stabilità 2015 (art. 1 co. 678-680).

6.1.1 NORMATIVA C.F.C. (CONTROLLED FOREIGN COMPANIES)

Esempio: Alfa s.r.l., residente in Italia, detiene una partecipazione di controllo in una società con sede ad Hong Kong.

In questo caso il reddito della società estera viene rideterminato in Italia applicando la normativa del TUIR come se fosse una società residente in Italia (vedi quadri FC-RM-RS di Unico SC) e il reddito ottenuto viene imputato per competenza alla società italiana (Alfa s.r.l.). Alfa assoggetterà tale reddito, in proporzione alla partecipazione detenuta, a tassazione separata (aliquota Ires 27,5%).

Note applicative:

- la tassazione CFC si applica nel caso di controllo diretto e/o indiretto, cioè anche tramite altra società controllata, fiduciaria o “persona” interposta;
- l’impresa controllata deve essere residente o localizzata in uno stato a fiscalità privilegiata oppure avere una stabile organizzazione assoggettata a un regime fiscale privilegiato;
- l’imputazione del reddito CFC deve avvenire con riferimento al giorno di chiusura dell’esercizio della partecipata e al netto degli utili effettivamente distribuiti (per cassa), in quanto già tassati, con il fine di evitare una doppia imposizione fiscale;
- dall’Ires calcolata sul reddito da CFC è possibile detrarre l’imposta pagata all’estero dalla “società cfc” in via definitiva (non recuperabili/rimborsabili), se pagate entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi a cui si riferiscono;
- se risulta una perdita da cfc, questa è computata in diminuzione dei redditi cfc degli esercizi successivi;
- gli utili distribuiti dalla società cfc fino all’ammontare della quota imputata per trasparenza non sono tassati;
- è prevista l’alternatività tra il regime CFC e l’applicazione dell’indeducibilità dei costi prima citata (punto 1).

6.1.2 NORMATIVA C.F.C. COLLEGATA

Esempio: la stessa Alfa s.r.l. detiene una partecipazione di collegamento in una società con sede ad Hong Kong.

In questo caso l’imputazione del reddito della società estera al soggetto residente, rispetto a quanto sopra indicato nel caso di controllo (art. 167 TUIR), prevede alcune semplificazioni:

- non si applica il co. 8-bis dell’art. 167: la normativa si applica soltanto in caso di società collegate residente in territori black list;
- il calcolo del reddito da imputare non prevede la complessa ricostruzione del reddito di impresa secondo le regole del TUIR, come avviene per le cfc controllate, ma la determinazione in misura pari al maggiore tra l’utile prima delle imposte risultante dal bilancio e un reddito induttivo calcolato con dei coefficienti da applicare ad alcune categorie di beni dell’attivo patrimoniale della società estera collegata.

Note applicative:

- la tassazione CFC si applica nel caso di collegamento diretto e/o indiretto, che consenta di ottenere una partecipazione agli utili non inferiore al 20%;
- l’imputazione del reddito CFC deve avvenire con riferimento al giorno di chiusura dell’esercizio della partecipata e al netto degli utili effettivamente distribuiti (per cassa), in quanto già tassati, con il fine di evitare una doppia imposizione fiscale;
- dall’Ires calcolato sul reddito da CFC è possibile detrarre l’imposta pagata all’estero dalla “società cfc” in via definitiva (le imposte sono considerate definitive se pagate entro il termine della presentazione della dichiarazione dei redditi a cui si riferiscono);
- gli utili distribuiti dalla società cfc fino all’ammontare della quota imputata per trasparenza non sono tassati;

5 – Disapplicazione della normativa C.F.C.

La normativa CFC sopra descritta nelle sue linee generali (punto 3 e 4) può essere disapplicata tramite la presentazione di apposita istanza di interpello preventiva (precedente alla presentazione di Unico) e ottenendo una risposta positiva o un silenzio assenso entro 120 gg. dal deposito.

Nell'istanza deve essere dimostrata l'esistenza delle esimenti dalla disciplina (effettività dell'attività commerciale della partecipata o percezione di redditi privi di tassazione di favore (vedi circ. 51 del 06.10.2010).

6.2. L'ESTEROVESTIZIONE

6.2.1 DEFINIZIONE E PRINCIPIO GENERALE

Per esterovestizione s' intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società italiana all'estero (in particolare in un Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello italiano) tipicamente attuata allo scopo di sottrarsi al più gravoso regime fiscale nazionale.

Secondo l'orientamento della Corte di Cassazione²³ si tratta di un tipico fenomeno di abuso del diritto, il cui divieto può dirsi ormai pacificamente riconosciuto come principio generale nel diritto tributario Europeo.

Nel caso dell'esterovestizione, l'abuso del diritto si configura nei casi in cui l'organo accertatore dimostri che il trasferimento della sede effettiva (con riferimento a quanto definito dall'Art. 73 c.3 DPR 917/1986) in realtà non è avvenuto. In altri termini, il trasferimento all'estero della sede della società italiana non deve essere meramente artificioso (*wholly artificial arrangement*), ma deve essere vero e reale.

Quando il trasferimento della sede consiste solamente nella creazione di una entità giuridica che non riproduce una corrispondente e genuina realtà economica (es.: "società casella postale", "società schermo") siamo di fronte invece ad una finzione giuridica.

6.2.2 LA DISCIPLINA SULL'ESTEROVESTIZIONE

L'art. 35, comma 13, del D.L. 4 luglio 2006, n. 223, convertito nella L.2 agosto 2006, n. 248 aggiungendo i commi 5-bis e 5-ter all'art.73 del TUIR, introduce una disciplina antielusiva volta a contrastare l'utilizzo delle holding estere da parte di soggetti italiani ed in particolare il ricorso a tecniche di pianificazione fiscale internazionale fondate sulla fittizia localizzazione di holding companies in giurisdizioni estere tipicamente caratterizzate da modesta incidenza del prelievo fiscale.

La norma in questione introduce una presunzione legale relativa di localizzazione in Italia della sede dell'amministrazione, e pertanto della residenza fiscale, dei soggetti controllanti imprese nazionali al verificarsi alternativamente di uno dei due presupposti:

- siano controllati anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359 comma 1, da soggetti residenti nel territorio dello Stato, a tal fine rilevando la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio sociale, o periodo di gestione,

²³ Sentenza n. 7739 del 28 febbraio 2012 (ud 22 novembre 2011) – della Cassazione Penale, Sez. II, Sentenza n. 2869 del 7 febbraio 2013 (ud 17 ottobre 2012) - della Cassazione Civile, Sez. V

del soggetto estero controllato²⁴;

- siano amministrati da un consiglio di amministrazione o di gestione composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

A tal proposito è necessario porre in evidenza che:

- la norma di riferimento riguarda società estere che detengano partecipazioni di controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1 c.c. ("controllo attivo"), in società di diritto nazionale;
- la norma di riferimento introduce una presunzione semplice, essendo possibile per il contribuente fornire prova contraria²⁵;
- la sussistenza del rapporto di controllo è valutata al momento della chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato: la presunzione viene meno pertanto nel caso in cui le partecipazioni siano cedute prima di tale momento;
- La norma è applicabile anche nelle ipotesi in cui tra i soggetti residenti controllanti e controllati si interpongano più *sub-holding* estere.

6.2.3 GLI EFFETTI DEL RICONOSCIMENTO DELLA RESIDENZA ITALIANA

Poiché, per effetto della sopra detta presunzione legale, il soggetto estero sarà considerato, ad ogni effetto, residente nel territorio dello Stato, la conseguenza dell'applicazione della disciplina sopra citata sarà l'assoggettamento a tutti gli obblighi strumentali e sostanziali che l'ordinamento prevede per le società e gli enti residenti.

La presunzione di residenza comporta altresì l'assoggettamento alle norme di rilevanza penale di cui al D.Lgs. 74/2000, in primis il reato di omessa dichiarazione ex. Art. 5 del D.Lgs. 74/2000 stesso, ed il conseguente assoggettamento alle relative misure cautelari come il sequestro finalizzato alla confisca per equivalente.

Quanto al collegamento con la normativa dell'art. 167 D.P.R. 917/1986, ossia nel caso in cui la società estero-vestita sia stata stabilita in un c.d. paradiso fiscale, la stessa amministrazione (in tal senso la C.M. n.28 del 4 agosto 2006 al punto 8.5) precisa che *"la presunzione di residenza nel territorio dello Stato dell'entità estera rende –in punto di principio– inoperante la disposizione dell'art.167"*, ed in conseguenza di ciò *"non sarà imputabile al soggetto controllante il reddito che la società stessa, in quanto residente, è tenuta a dichiarare in Italia"*.

6.2.4 LA DISCIPLINA DELL'ESTEROVESTIZIONE NEL QUADRO DELL'ORDINAMENTO GIURIDICO IN MATERIA DI RESIDENZA.

Rapporto con le convenzioni contro le doppie imposizioni

²⁴ per le persone fisiche, i voti complessivamente spettanti ai familiari di cui al quinto comma dell'articolo del Tuir e, così, al coniuge, ai parenti entro il terzo grado e agli affini entro il secondo grado.

²⁵ In tal senso la C.M. n.28 del 4 agosto 2006 al punto 8.3 precisa che *"il contribuente, per vincere la presunzione dovrà dimostrare, con argomenti adeguati e convincenti, che la sede di direzione non è in Italia, bensì all'estero. Tali argomenti e prove dovranno dimostrare che, 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"*

Osservato preliminarmente che le norme convenzionali prevalgono sulla normativa interna dei paesi aderenti, si rileva che alla luce di quanto disposto dal modello di convenzione dell'OCSE (Art. 4 par.3), se entrambi gli stati aderenti alla convenzione considerano residente la Società in base alle disposizioni interne, deve prevalere il criterio della sede effettiva dell'amministrazione "*place of effective management*".

Poiché le Convenzioni stipulate dall'Italia sono generalmente ispirate al modello OCSE, la disciplina sull'esterovestizione, pertanto sarà pienamente applicabile soltanto nei confronti di soggetti stabiliti in paesi non convenzionati.

Rapporto con il diritto Comunitario

Per quanto l'Amministrazione finanziaria (C.M. n.28/E del 4 agosto 2006) sostenga l'assenza di incompatibilità tra la disciplina sull'esterovestizione e la normativa Comunitaria, parte della Dottrina²⁶ solleva invece delle perplessità. In particolare la disciplina interna sarebbe in contrasto con il principio della libertà di stabilimento sancito dal capo II del Trattato CE, ed in particolare dell'art. 43, laddove possa vedersi nella disciplina interna dell'esterovestizione, un ostacolo allo stabilimento in altro paese Comunitario.

La stessa Corte di Giustizia²⁷ ha sostenuto il diritto dei cittadini Comunitari ad utilizzare le norme del Trattato, quindi a stabilire liberamente la propria residenza, anche al solo fine di beneficiare dei vantaggi fiscali offerti dalla normativa di paesi Comunitari diversi da quello di residenza, a condizione che non si operi con strutture fittizie, di puro artificio.

Rapporto con norme procedurali interne

Quanto al rapporto tra la disciplina sull'esterovestizione e le norme di carattere procedimentale interno, è possibile rilevare un difetto di coordinamento tra la dichiarata inversione dell'onere probatorio e l'assenza di indicazioni in merito all'Ufficio territorialmente competente. In sostanza, al fine di evitare contestazioni in materia di competenza territoriale, l'Amministrazione pur in presenza di elementi idonei ad attivare la presunzione di residenza, dovrà condurre un'analisi di merito al fine di definire l'ufficio territorialmente competente, vanificando in tal modo nella sostanza, l'inversione dell'onere della prova.

Sempre dal punto di vista procedimentale, quanto all'obbligo di preventivo contraddittorio, sebbene la disciplina qui analizzata non preveda espressamente un passaggio procedimentale in tal senso, si potrebbe rilevare un'apertura in tal senso dalla lettura della R.M. n.312/E del 5 novembre 2007, in particolare nel passaggio che stabilisce la possibilità per il contribuente di fornire prova contraria "nella competente sede di accertamento". Facendo riferimento appunto all'accertamento e non al contenzioso, sembrerebbe che l'Amministrazione sostenga una preventiva fase di contraddittorio con il contribuente.

²⁶ Luca Del Federico "*Società estere e presunzione di residenza ai sensi del D.L. n. 223/2006: artt. 43 e 48 del Trattato CE, convenzioni contro le doppie imposizioni e disapplicazione della norma interna di cui al comma 5-bis dell'art. 73 del Tuir*" (in "il fisco" n. 41 del 6 novembre 2006, pag. 1-6367). Ennio Vial "*L'Italia può disconoscere la libertà di stabilimento solo se la società estera è una struttura fittizia*" (in Guida Normativa n.42/2006)

²⁷ Corte di Giustizia 12 settembre 2006, C-196/04, caso Schweppes.

APPENDICE

Le Convenzioni contro le doppie imposizione stipulate dall'Italia (aggiornato a Gennaio 2015)

Paese contraente	Stipula	In vigore dal	Convenzioni contro le doppie imposizioni
Albania	Firma: Tirana 12.12.1994 Ratifica: L. 21.05.1998, n.175	21.12.1999	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Albania08.pdf
Algeria	Firma: Algeri 03.02.1991 Ratifica: L. 14.12.1994, n.711	30.06.1995	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Algeria08.pdf
Arabia Saudita	Firma: Riad 13.01.2007 Ratifica: L. 22.10.2009, n.159	01.12.2009	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Legge_23_10_2009_n_159_Italia_Arabia_Saudita_in_Italiano.pdf
Argentina	Firma: Roma 15.11.1979 Ratifica: L. 27.04.1982, n.282	15.12.1983	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Argentina08_it.pdf
Armenia	Firma: Roma 14.06.2002 Ratifica: L.25.10.2007, n.190	05.05.2008	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/ccdi_armenia.pdf
Australia	Firma: Canberra 14.12.1982 Ratifica: L. 27.05.1985, n.292	05.11.1985	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Australia08_it.pdf
Austria	Firma: Vienna 29.06.1981 Ratifica: L. 18.10.1984, n.762	06.04.1985	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Austria08.pdf
Azerbaijan	Firma: Bakù 21.07.2004 Ratifica: L. 03.02.2011, n. 6	13.08.2011	http://www.finanze.it/export/download/fiscalia_internazionale_convenzioni/AZERBAIJAN_CONVENZIONE_ITALIANO.pdf
Bangladesh	Firma: Roma 20.03.1990 Ratifica: L. 05.07.1995, n.301	07.07.1996	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Bangladesh08.pdf
Belgio	Firma: Roma 29.04.1983 Ratifica: L. 03.04.1989, n.148	29.07.1989	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Belgio08.pdf
	Protocollo aggiuntivo Firma: Bruxelles 11/10/2004 Ratifica: L. 14/01/2013, n. 6	17.04.2013	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Belgio_II_ProtModifica_Testo_GU.pdf
Bielorussia	Firma: Minsk 11.08.2005 Ratifica: L. 29.05.2009, n. 74	30.11.2009	http://www.finanze.it/export/download/fiscalia_internazionale_convenzioni/convenzione_bielorussia_it.pdf
Brasile	Firma: Roma 03.10.1978	24.04.1981	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Brasile.pdf

	Ratifica: L. 29.11.1980, n. 844		
Bulgaria	Firma: Sofia 21.09.1988 Ratifica: L. 29.11.1990, n. 389	10.06.1991	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Bulgaria.pdf
Canada	Firma: Ottawa 03.06.2002 Ratifica: L. 24.03.2011	25.11.2011	http://www.finanze.it/export/download/fiscalia_internazionale_convenzioni/Convenzione_contro_doppie_imposizioni_Italia_Canada.pdf
Cina	Firma: Pechino 31.10.1986 Ratifica: L. 31.10.1989, n.376	13.12.1990	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Cina.pdf
Cipro	Firma: Nicosia 04.06.2009 Ratifica: L. 03.05.2010, n.70	23.11.2010	http://www.finanze.it/export/download/fiscalia_internazionale_convenzioni/Cipro.pdf
Congo	Firma: Brazzaville 15.10.2003 Ratifica: L. 30.12.2005, n.288	26.06.2014	http://www.finanze.it/export/download/novita2014/DTA_Italia-Congo_Testo_G.U..pdf
Corea del Sud	Firma: Seul 10.01.1989 Ratifica: L. 10.02.1992, n.199	14.07.1992	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Corea_del_sud.pdf
Costa d'Avorio	Firma: Abidjan 30.07.1982 Ratifica: L. 27.05.1985, n.293	15.05.1987	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Costadavorio08.pdf
Croazia	Firma: Roma 20.10.1999 Ratifica: L. 29.05.2009, n.75	15.12.2010	http://www.finanze.it/export/download/fiscalia_internazionale_convenzioni/convenzione_croazia_it.pdf
Danimarca	Firma: Copenaghen 05.05.1999 Ratifica: L. 11.07.2002, n.170	27.01.2003	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Danimarca_it.pdf
Ecuador	Firma: Quito 23.05.1984 Ratifica: L. 31.10.1989, n.377	01.02.1990	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Ecuador08.pdf
Egitto	Firma: Roma 07.05.1979 Ratifica: L. 25.05.1981, n.387	28.04.1982	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Egitto08.pdf
Emirati Arabi Uniti	Firma: Abu Dhabi 22.01.1995 Ratifica: L.28.08.1997, n.309	05.11.1997	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Emiratiarabiuniti08.pdf
Estonia	Firma: Tallinn 20.03.1997 Ratifica: L.19.10.1999, n.427	22.02.2000	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Estonia08.pdf
Etiopia	Firma: Roma 08.04.1997 Ratifica: L. 19.08.2003, n.242	09.08.2005	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Etiopia_it.pdf
Federazione	Firma: Roma 09.04.1996	30.11.1998	http://www.finanze.it/export/download/dipa

Russia	Ratifica: L. 09.10.1997, n.370		rtimento_pol_fisc2/Russia_08.pdf
	Protocollo aggiuntivo Firma: Lecce 13.06.2009 Ratifica: L. 13.05.2011 n.80	01.06.2012	http://www.finanze.it/export/download/fiscalta_internazionale_convenzioni/Conv_Russia_Prot_Agg_2011_ITA.pdf
Filippine	Firma: Roma 05.12.1980 Ratifica: L. 28.08.1989, n.312	15.06.1990	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Filippine.pdf
Finlandia	Firma: Helsinki 12.06.1981 Ratifica: L. 25.01.1983, n.38	23.10.1983	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Finlandia08.pdf
Francia	Firma: Venezia 05.10.1989 Ratifica: L. 07.01.1992, n.20	01.05.1992	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Francia.pdf
Georgia	Firma: Roma 31.10.2000 Ratifica: L.11.07.2003, n.205	19.02.2004	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Georgia08_it.pdf
Ghana	Firma: Accra 19.02.2004 Ratifica: L. 06.02.2006, n.48	5.07.2006	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Ghana_-_Doc_Trib.pdf
Germania	Firma: Bonn 18.10.1989 Ratifica: L. 24.11.1992, n.459	26.12.1992	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Germania.pdf
Giappone	Firma: Tokyo 20.03.1969 Ratifica: L. 18.12.1972, n.855	17.03.1973	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Giappone08_it.pdf
Giordania	Firma: Amman 16.03.2004 Ratifica: L. 23.10.2009, n.160	10.05.2010	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Legge_23_10_2009_n_160_Italia_Giordania_in_Italiano.pdf
Grecia	Firma: Atene 03.09.1987 Ratifica: L.30.12.1989, n.445	20.09.1991	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Grecia.pdf
India	Firma: New Delhi 19.02.1993 Ratifica: L. 14.07.1995, n.319	23.11.1995	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/India.pdf
Indonesia	Firma: Giacarta 18.02.1990 Ratifica: L. 14.12.1994, n.707	02.09.1995	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Indonesia.pdf
Irlanda	Firma: Dublino 11.06.1971 Ratifica: L. 09.10.1974, n.583	14.02.1975	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Irlanda08.pdf
Islanda	Firma: Roma 10.09.2002 Ratifica: L. 04.08.2008, n. 138	14.10.2008	http://www.finanze.it/export/download/agenzie_fiscali/CCDI_Islanda.pdf
Israele	Firma: Roma 08.09.1995	06.08.1998	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Israele08.pdf

	Ratifica: L. 09.10.1997, n.371		
Jugoslavia Ex: (1)	Firma: Belgrado 24.02.1982 Ratifica: L. 18.12.1984, n.974	03.07.1985	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Jugoslavia08.pdf
Kazakhstan	Firma: Roma 22.09.1994 Ratifica: L. 12.03.1996, n.174	26.02.1997	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Kazakhstan_it.pdf
Kuwait	Firma: Roma 17.12.1987 Ratifica: L. 07.01.1992, n.53	11.01.1993	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Kuwait08.pdf
Lettonia	Firma: Riga 21.05.1997 Ratifica: L. 18.03.2008, n.73	16.04.2008	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/convenzione_lettonia_it.pdf
Libano	Firma: Beirut 22.11.2000 Ratifica: L. 03.06.2011, n.87	21.11.2011	http://www.finanze.it/export/download/fiscalia_internazionale_convenzioni/Convenzione_Libano_in_italiano.pdf
Lituania	Firma: Vilnius 04.04.1996 Ratifica: L. 09.02.1999, n.31	03.06.1999	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Lituania08.pdf
Lussemburgo	Firma: Lussemburgo 03.06.1981 Ratifica: L.14.08.1982, n.747	04.02.1983	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Lussemburgo08.pdf
	Protocollo aggiuntivo Firma: Lussemburgo 21.06.2012 Ratifica: L. 03.10.2014, n. 150	20.01.2015	http://www.finanze.it/export/download/novita2014/Prot._Lussemburgo_-_Testo_AccordoxL.Ratifica.pdf
Macedonia	Firma: Roma 20.12.1996 Ratifica: L. 19.10.1999, n.482	08.06.2000	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Macedonia08.pdf
Malaysia	Firma: Kuala Lumpur 28.01.1984 Ratifica: L. 14.10.1985, n.607	18.04.1986	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Malaysia08_it.pdf
Malta	Firma: La Valletta 16.07.1981 Ratifica: L. 02.05.1983, n.304	08.05.1985	http://www.finanze.it/export/download/fiscalia_internazionale_convenzioni/Convenzione_Malta_1981_testo.pdf
Marocco	Firma: Rabat 07.06.1972 Ratifica: L. 05.08.1981, n.504	10.03.1983	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/MAROCCO_Convenzione.pdf
Mauritius	Firma: Port Louis 09.03.1990 Ratifica: L. 14.12.1994, n.712	28.04.1995	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Mauritius.pdf
	Protocollo aggiuntivo Firma: Port Louis 09.12.2010 Ratifica: 31.08.2012	19.11.2012	http://www.finanze.it/export/download/fiscalia_internazionale_convenzioni/Protocollo_Mauritius_x09.12.2010x.pdf

Messico	Firma: Roma 08.07.1991 Ratifica: L. 14.12.1994, n.710	12.03.1995	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Messico.pdf
Moldova	Firma: Roma 03.07.2002 Ratifica: L.03.02.2011, n.8	14.07.2011	http://www.finanze.it/export/download/fiscality_internazionale_convenzioni/Moldova.pdf
Mozambico	Firma: Maputo 14.12.1998 Ratifica: L.23.04.2003, n.110	06.08.2004	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/mozamb-it.pdf
Norvegia	Firma: Roma 17.06.1985 Ratifica: L. 02.03.1987, n.108	25.05.1987	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Norvegia.pdf
Nuova Zelanda	Firma: Roma 06.12.1979 Ratifica: L. 10.07.1982, n.566	23.03.1983	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Nuova_Zelanda.pdf
Oman	Firma: Mascate 06.05.1998 Ratifica: L. 11.03.2002, n.50	22.10.2002	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/OMAN_it.pdf
Paesi Bassi	Firma: L'Aja 08.05.1990 Ratifica: L. 26.07.1993, n.305	03.10.1993	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Olanda08.pdf
Pakistan	Firma: Roma 22.06.1984 Ratifica: L. 28.08.1989, n.313	27.02.1992	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Pakistan08.pdf
Polonia	Firma: Roma 21.06.1985 Ratifica: L. 21.02.1989, n.97	26.09.1989	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Polonia08.pdf
Portogallo	Firma: Roma 14.05.1980 Ratifica: L. 10.07.1982, n.562	15.01.1983	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Portogallo08.pdf
Qatar	Firma: Roma 15.10.2002 Ratifica: L. 02.07.2010, n.118	07.02.2011	http://www.finanze.it/export/download/fiscality_internazionale_convenzioni/Italia-Qatar.pdf
Regno Unito	Firma: Pallanza 21.10.1988 Ratifica: L. 05.11.1990, n.329	31.12.1990	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Regnounito08.pdf
Repubblica Ceca	Firma: Praga 05.05.1981 Ratifica: L. 02.05.1983, n.303	26.06.1984	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/RepubblicaCeca08_it.pdf
Repubblica Slovacca	Firma: Praga 05.05.1981 Ratifica: L. 02.05.1983, n.303	26.06.1984	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/RepubblicaSlovacca08_it.pdf
Romania	Firma: Bucarest 14.01.1977 Ratifica: L. 18.10.1978, n.680	06.02.1979	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Romania08_it.pdf

San Marino	Firma: Roma 21 marzo 2002 Ratifica: L. 19.07.2013, n. 88	03.10.2013	http://www.finanze.it/export/download/novita2013/Protocollo_S.Marino.pdf
	Protocollo di modifica Firma: Roma 13 giugno 2012 Ratifica: L. 19.07.2013, n. 88	03.10.2013	http://www.finanze.it/export/download/novita2013/Protocollo_S.Marino.pdf
Senegal	Firma: Roma 20.07.1998 Ratifica: L. 20.12.2000, n.417	24.10.2001	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Senegal.pdf
Siria	Firma: Damasco 23.11.2000 Ratifica: L. 28.04.2004, n.130	15.01.2007	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Siria08.pdf
Singapore	Firma: Singapore 29.01.1977 Ratifica: L. 26.07.1978, n.575	12.01.1979	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Singapore08.pdf
	Protocollo aggiuntivo Firma: Singapore 24.05.2011 Ratifica: L.31.08.2012, n. 157	19.10.2012	http://www.finanze.it/export/download/fiscality_internazionale_convenzioni/Legge_157_2012_Convenzione_contro_le_doppie_imposizione_Singapore.pdf
Slovenia	Firma: Lubiana 11.09.2001 Ratifica: L. 29.05.2009, n.76	12.01.2010	http://www.finanze.it/export/download/fiscality_internazionale_convenzioni/convenzione_slovenia_it.pdf
Spagna	Firma: Roma 08.09.1977 Ratifica: L. 29.09.1980, n.663	24.11.1980	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Spagna08_it.pdf
Sri Lanka	Firma: Colombo 28.03.1984 Ratifica: L. 28.08.1989, n.314	09.05.1991	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/SRI_LANKA.pdf
Stati Uniti	Firma: Washington 25.08.1999 Ratifica: L. 03.03.2009, n.20	16.12.2009	http://www.finanze.it/export/download/novita09/CCDI_ITA-USA_25.08.99.pdf
Sud Africa	Firma: Roma 16.11.1995 Ratifica: L. 15.12.1998, n.473	02.03.1999	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Sudafrica08.pdf
Svezia	Firma: Roma 06.03.1980 Ratifica: L. 04.06.1982, n.439	05.07.1983	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Svezia08.pdf
Svizzera	Firma: Roma 09.03.1976 Ratifica: L. 23.12.1978, n.943	27.03.1979	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Svizzera08.pdf
Tanzania	Firma: Dar Es Salam 07.03.1973 Ratifica: L. 07.10.1981, n.667	06.05.1983	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Tanzania08_it.pdf
Thailandia	Firma: Bangkok 22.12.1977 Ratifica: L. 02.04.1980, n.202	31.05.1980	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Thailandia08_it.pdf

Trinidad e Tobago	Firma: Port of Spain 26.03.1971 Ratifica: L. 20.03.1973, n.167	19.04.1974	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/TrinidadTobago08_it.pdf
Tunisia	Firma: Tunisi 16.05.1979 Ratifica: L. 25.05.1981, n.388	17.09.1981	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Tunisia08.pdf
Turchia	Firma: Ankara 27.07.1990 Ratifica: L. 07.06.1993, n.195	01.12.1993	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Turchia.pdf
Ucrania	Firma: Kiev 26.02.1997 Ratifica: L. 11.07.2002, n.169	25.02.2003	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Ucraina08_it.pdf
Uganda	Firma: Kampala 06.10.2000 Ratifica: L. 10.02.2005, n.18	18.11.2005	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Uganda_it.pdf
Ungheria	Firma: Budapest 16.05.1977 Ratifica: L. 23.07.1980, n.509	01.12.1980	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/unghe-it.pdf
Unione Sovietica Ex: (1)	Firma: Roma 26.02.1985 Ratifica: L. 19.07.1988, n.311	30.07.1989	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/urss-it.pdf
Uzbekistan	Firma: Roma 21.11.2000 Ratifica: L.10.01.2004, n.22	26.05.2004	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Uzbekistan_it.pdf
Venezuela	Firma: Roma 05.06.1990 Ratifica: L. 10.02.1992, n.200	14.09.1993	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Venezuela08.pdf
Vietnam	Firma: Hanoi 26.11.1996 Ratifica: L. 15.12.1998, n.474	22.02.1999	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc2/Vietnam08.pdf
Zambia	Firma: Lusaka 27.10.1972 Ratifica: L. 27.04.1982, n.286	30.03.1990	http://www.finanze.it/export/download/dipartimento_pol_fisc/Zambia.pdf

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili Pisa

Commissione Fiscalità Internazionale

Maurizio Roventini – Consigliere Delegato

Stefano Sartini - Presidente

Paola Bonfanti – Segretario

Angela Bozzano

Laura Coli

Alessandra Corsi

Riccardo Dal Monte

Daniele Magozzi

Elena Mosca

Valentina Vanni

Paolo Venturini