

paragrafo che segue, dove è riferita, in particolare, la giurisprudenza della suprema Corte.

Per i casi in cui la residenza fiscale è presunta valgono gli stessi principi esposti al riguardo delle persone fisiche e cioè che trattasi di presunzione *juris tantum* che ammette la prova contraria e per la quale, in forza delle disposizioni contenute nello Statuto del contribuente e degli orientamenti della Corte di giustizia europea, è prevista la «obbligatorietà» del preventivo contraddittorio, anche in ipotesi ove tale incombente istruttorio non sia espressamente previsto dalla normativa italiana⁸². Valgono in relazione alle società ed agli enti le stesse considerazioni esposte per le persone fisiche e cioè che, ogni qual volta la residenza fiscale è fattore legittimante l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria, la residenza fiscale legalmente presunta gode degli stessi diritti riservati a quella effettiva.

1.3.3 Sede delle società e degli enti nella giurisprudenza della Corte di Cassazione

Le espressioni *sede legale*, *sede dell'amministrazione* e *oggetto principale*, richiamate nei paragrafi precedenti ed in quello seguente, identificano collegamenti del soggetto (società od ente) con il territorio che, in materia tributaria, assumono rilevanza soprattutto quando si discute della loro effettività; il che accade quando si contesti la stessa esistenza del soggetto, del tutto indipendentemente dalla sua collocazione territoriale, oppure quando si assume che questa sia stata simulata oppure trasferita. È pertanto necessario verificare l'elaborazione che di questi collegamenti territoriali è stata fatta dalla giurisprudenza in relazione, sia alle norme del diritto internazionale privato e sia a quelle del *Tuir*.

L'art. 25, L. 31 maggio 1995, n. 218⁸³, dispone che le società e gli

82 Cfr. Cass. 14 giugno 2011, n. 95.

83 *Aggiornato dalle norme del D.Lgs. 28 dicembre 2013, n. 154, che ha riformato il sistema di diritto internazionale privato.*

enti sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio hanno perfezionato il procedimento della propria costituzione e collocato la propria sede statutaria. Con la precisazione che sono tuttavia soggetti alla legge italiana le società e gli enti che, pur avendo perfezionato tale procedimento all'estero, ove mantengono la propria sede statutaria, abbiano nel territorio dello Stato italiano la sede dell'amministrazione oppure l'oggetto principale⁸⁴. E, secondo il comma 3, dello stesso articolo, i trasferimenti della sede statutaria comportano l'assoggettamento della società e dell'ente alle leggi dello Stato nel cui territorio la sede statutaria è stata trasferita, sempre che il trasferimento sia avvenuto in conformità alle leggi dei due «*stati interessati*».

Occorre tuttavia ricordare che gli artt. 49 e 54 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione europea (Tfue), in materia di libertà di stabilimento, direttamente applicabili senza necessità di normativa derivata, consentono solo il trasferimento di una sede operativa (e ogni altro tipo di c.d. delocalizzazione) ma non permettono che una società costituita in base alle norme di uno Stato membro trasferisca la sede sociale (principale si intende) ed effettiva e pretenda di operare in tutto e per tutto in base alle norme dello Stato membro di destinazione se il diritto nazionale dello Stato membro di origine non lo permette o lo sottopone a restrizioni⁸⁵. Secondo la Corte di Giustizia uno Stato

84 Stabiliscono le norme dell'art. 25: «1. Le società, le associazioni, le fondazioni ed ogni altro ente, pubblico o privato, anche se privo di natura associativa, sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il procedimento di costituzione. Si applica, tuttavia, la legge italiana se la sede dell'amministrazione è situata in Italia, ovvero se in Italia si trova l'oggetto principale di tali enti. 2. In particolare sono disciplinati dalla legge regolatrice dell'ente: a) la natura giuridica; b) la denominazione o ragione sociale; c) la costituzione, la trasformazione e l'estinzione; d) la capacità; e) la formazione, i poteri e le modalità di funzionamento degli organi; f) la rappresentanza dell'ente; g) le modalità di acquisto e di perdita della qualità di associato o socio nonché i diritti e gli obblighi inerenti a tale qualità; h) la responsabilità per le obbligazioni dell'ente; i) le conseguenze delle violazioni della legge o dell'atto costitutivo. 3. I trasferimenti della sede statutaria in altro Stato e le fusioni di enti con sede in Stati diversi hanno efficacia soltanto se posti in essere conformemente alle leggi di detti Stati interessati».

85 Cass.7 febbraio 2013, n.2869.

membro ha la possibilità di imporre, ad una società costituita in forza del suo ordinamento giuridico, restrizioni al trasferimento della sua sede sociale ed effettiva al di fuori del suo territorio affinché essa possa conservare la personalità giuridica di cui beneficiava in base al diritto di questo stesso Stato⁸⁶. È stato quindi precisato che uno Stato membro dispone della facoltà di non consentire ad una società soggetta al suo diritto nazionale di conservare tale *status* qualora intenda riorganizzarsi in un altro Stato membro trasferendo la sede nel territorio di quest'ultimo, sopprimendo in questo modo il collegamento previsto dal diritto nazionale dello Stato membro di costituzione. Anche secondo la Corte di Cassazione, l'ordinamento interno⁸⁷ restringe l'astratta ammissibilità del trasferimento della sede principale di una società in un altro Stato⁸⁸. Ne consegue che la scelta deve essere radicale nel senso di porre in liquidazione la società italiana e costituirne una nuova sotto le norme dello Stato membro di destinazione, fatta salva la possibilità di costituire una società in uno Stato membro e ubicare nell'altro la sede secondaria.

Nella giurisprudenza della Suprema Corte le nozioni di sede statutaria e di sede legale, che corrispondono (a grandi linee) alla residenza anagrafica delle persone fisiche, tendono a coincidere⁸⁹. E si è anche consolidato il principio che l'esistenza della sede statutaria (o della sede legale) all'estero legittimi la presunzione che ivi sia localizzata anche la sede effettiva (ex art. 46, co. 2, c.c.); con la precisazione tuttavia che trattasi solo di presunzione *juris tantum*, la quale può essere vinta dalla prova contraria, costituita da fatti comprovanti che la sede effettiva, «cioè il luogo in cui è esercitata l'attività direttiva ed amministrativa dell'impresa, sia situata o sia stata trasferita altrove, ovvero dalla prova del carattere meramente fittizio o formale della sede legale»⁹⁰.

86 Corte di Giustizia, sent. 27 settembre 1988, causa 81/87, *Daily Mail and General Trust*.

87 Cfr. art. 2437, co. 1, c.c.; nonché art. 25, co. 3, L. 218/1995.

88 Cfr. Cass. Sez. Un., 23 gennaio 2004, n. 1244.

89 Cfr. Cass. 7 febbraio 2013, n. 2869.

90 Cfr. Cass. 19 aprile 2005, n. 8186.

La stessa giurisprudenza tende ad assimilare le nozioni di sede effettiva e di sede dell'amministrazione, attribuendo rilevanza, in relazione ad entrambe, al luogo nel quale risiede l'organo, collegiale o monocratico, che esercita l'attività d'impresa, assumendo le decisioni che ne assicurano la vita e lo sviluppo; oppure al «luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee e cioè al luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente»; od infine al luogo nel quale «si svolge la preminente attività direttiva ed amministrativa della impresa (...) in cui sono i suoi organi rappresentativi o i suoi dipendenti con poteri direttivi di ampia portata»⁹¹.

I criteri d'identificazione della residenza nel territorio dello Stato, prescritti dall'art. 73, co. 3, primo periodo, del *Tuir*, sono sostanzialmente analoghi a quelli previsti dal diritto internazionale privato per l'assoggettabilità delle società o dell'ente alla legge italiana. L'unico requisito ulteriore, richiesto dalla norma tributaria ed apparentemente mancante da quella di diritto internazionale privato, è costituito da un elemento temporale, ossia dalla durata del collegamento territoriale, che la norma tributaria vuole per la maggior parte del periodo d'imposta. Requisito giustificato dall'essere il possesso di redditi riferito ad un arco di tempo che, in mancanza di diverse previsioni statutarie, si identifica con l'anno solare (art. 76, *Tuir*). È però da rilevare che, anche per le ipotesi di collegamento territoriale considerate dal diritto internazionale privato, sarebbe difficile prescindere da una ragionevole durata temporale, sicché, nella realtà, le due discipline, tributaria e privatistica, tendono a coincidere.

Le norme dei commi 3, 4 e 5, dell'art. 73⁹², devono essere considerate anche in funzione delle conseguenze che la loro applicazione può comportare nei rapporti internazionali. L'accertamento della re-

91 Cfr. Cass. 9 giugno 1988, n. 3910.

92 Norme che riguardano la residenza fiscale delle società ed enti (*retro, sub 1.3.2. La residenza fiscale delle società e degli enti, nonché dei Trust*).

sidenza fiscale di una società nel territorio di uno Stato diverso da quello nel quale essa è stata costituita e nel quale ha verosimilmente mantenuto la propria sede legale, può sollevare problemi anche complessi circa l'applicazione della corrispondente convenzione contro le doppie imposizioni, potendo accadere che entrambi gli Stati considerino la società siccome fiscalmente residente nel proprio territorio. Al requisito della residenza sono dedicate le norme dell'art. 4, del modello di convenzione Ocse, comunemente considerate utile riferimento per l'interpretazione delle norme in materia, sia convenzionali che interne⁹³.

Non diversamente da quanto avviene per le persone fisiche, anche per le società e gli enti sono previsti tre criteri di collegamento territoriale, ordinati in funzione delle concrete modalità con le quali, secondo la comune esperienza, è verosimile che la società o l'ente, costituito nel territorio di uno Stato, possa esercitare la propria attività altrove. E, non diversamente da quanto accade in relazione alle persone fisiche, per le quali si parte dal dato formale e documentale della residenza anagrafica per giungere a quello concretamente personale ed operativo del domicilio, passando per quello semplicemente fattuale della dimora abituale, anche per le società, si parte dal dato formale e documentale della sede legale per giungere a quello reale ed operativo dell'oggetto principale, passando per quello decisionale e gestionale della sede dell'amministrazione. L'accertamento della sede legale non pone ovviamente problemi di sorta, mentre può risultare anche assai complessa la localizzazione della sede dell'amministrazione, comportando essa, di solito, accertamenti in fatto che possono risultare complicati dall'esigenza di provare il suo protrarsi per la maggior parte del periodo d'imposta. Per la tendenziale coincidenza prima rilevata, sono comunque utilizzabili i criteri elaborati dalla giurisprudenza in materia di diritto internazionale privato, di conseguenza rileverà, anche in materia tributaria, il luogo nel quale risiede l'organo, collegiale o monocratico, che esercita l'attività esclusiva o principale dell'ente,

93 Cfr. al riguardo R.M. 5 novembre 2007, n. 312, nonché C.M. 4 agosto 2006, n. 28.

assumendo le decisioni che ne assicurano la vita e lo sviluppo; nonché il «luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè al luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento – nei rapporti interni e con i terzi – degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente»; oppure il luogo nel quale «si svolge la preminente attività direttiva ed amministrativa della impresa (...) in cui sono i suoi organi rappresentativi o i suoi dipendenti con poteri direttivi di ampia portata»⁹⁴. In relazione alle norme del Tuir la Corte di Cassazione ha stabilito che «la nozione di 'sede dell'amministrazione', in quanto contrapposta alla 'sede legale', coincide con quella di 'sede effettiva' (di matrice civilistica), intesa come il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente»⁹⁵; ed ancora che «la sede dell'amministrazione, è quella da cui provengono gli impulsi volitivi inerenti all'attività di gestione dell'ente. Essa rappresenta, in altri termini, il momento essenziale nello svolgersi della vita della società, nel quale i rapporti a contenuto patrimoniale della stessa vengono voluti ed economicamente determinati. Ai fini dell'equiparazione di fronte ai terzi, ex art. 46 c.c., della sede effettiva della persona giuridica alla sede legale, deve intendersi per sede effettiva il luogo in cui hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente ed ove operano i suoi organi amministrativi o i suoi dipendenti. Tale sede viene a costituire, dunque, il luogo deputato o stabilmente utilizzato, per l'accentramento dei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività economica dell'ente»⁹⁶.

94 Cfr. Cass. 9 giugno 1988, n. 3910.

95 Cfr. Cass. 7 febbraio 2013, n. 2869.

96 Cfr. Cass. 23 ottobre 2013, n. 24007.

È il caso di rilevare che la giurisprudenza, in materia di diritto internazionale privato, richiama l'impresa, oppure l'attività d'impresa, non anche l'azienda, così stabilendo una casuale consonanza con la nozione tributaria di impresa commerciale, prevista dal comma 1 dell'art. 55, del *Tuir*, che gravita appunto sull'attività, ignorando l'elemento organizzativo dell'azienda. Esse dispongono infatti che «*sono redditi d'impresa quelle derivanti dall'esercizio di imprese commerciali (...) anche se non organizzate in forma di impresa*». Ed è anche questa la ragione che permette di estendere gli stessi concetti agli enti, risultando irrilevante ai fini della collocazione territoriale dell'attività che questa abbia o meno natura commerciale.

Diversamente dalle norme di diritto internazionale privato, quelle dell'art. 73, co. 4 e 5, del *Tuir*, disciplinano specificamente i criteri per identificare l'oggetto principale, che è fatto consistere nella «*attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto*»; sempre che tale attività sia prevista dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto e sempre che atto costitutivo e statuto esistano in forma di atto pubblico o di scrittura autenticata o registrata, sicché l'attività risulti consacrata, comunque, in un documento con data certa. Quando tali requisiti difettino, l'oggetto principale è determinato in base all'attività effettivamente esercitata; e può ben accadere che la localizzazione dell'oggetto principale rifletta situazioni riconducibili alla persona fisica od alle persone fisiche che agiscono per la società o l'ente, esercitando l'attività che ne realizza l'oggetto principale. Non a caso la Commissione Centrale ha riconosciuto esistente «*la sede amministrativa ed il centro di attività imprenditoriale della società*» nel luogo di «*direzione amministrativa e di gestione imprenditoriale*» dell'*istitutore*⁹⁷.

Non esiste alcuna norma che disciplini le modalità con le quali deve essere descritto l'oggetto statutario, oppure i criteri per desumere, dalle descrizioni statutarie, la gerarchia operativa delle attività previste, sì che diventi lecito, ad esempio, considerare principale quella che di

97 Cfr. *Comm. Tributaria Centrale* 10 ottobre 1996, n. 4992.

esse è indicata per prima e secondarie le altre. E non è infrequente che lo statuto o l'atto costitutivo della società o dell'ente non identifichi in modo inequivocabile, fra le attività indicate nell'oggetto, quella che sarà poi esercitata in via esclusiva o principale. E non è neppure casuale che, in materia di localizzazione dell'oggetto principale, i commentatori, anche più autorevoli si limitano ad affermare che essa coincide con il luogo nel quale è esercitata in concreto l'attività che identifica l'oggetto principale. Il che non enuncia alcun postulato teorico, ma vuol semplicemente dire che, per determinare l'oggetto, è necessario recarsi sul luogo dove l'attività è realmente esercitata ed identificarla materialmente.

i. Estero vestizione

Singolare rilievo ai fini dell'*emersione internazionale e nazionale* assume la cd. *estero vestizione*. Trattasi di un fenomeno complesso e multiforme che, in prima approssimazione, può farsi consistere nel trasferire solo apparentemente a persone giuridiche (prevalentemente) societarie collocate all'estero, la titolarità di diritti reali o di godimento relativi a patrimoni o attività di ogni genere, ovunque collocati, i quali (diritti) continuano ad essere esercitati dall'Italia, ove risiedono i soggetti ai quali la titolarità di essi appartiene⁹⁸. Per completare l'esame occorre considerare anche il risultato concreto di volta in volta perseguito e che, di solito s'identifica con l'elusione o la violazione delle norme nazionali, da quelle sullo Statuto dei lavoratori a quelle sulla navigazione marittima.

Il diritto tributario italiano conosce ed utilizza ben tre nozioni di *estero vestizione*: due sono disciplinate dalle norme di legge qui di seguito riassunte; la terza è stata elaborata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione, anche a Sezioni Unite.

98 Cfr., Francesca e Simonetta Perucchi, *Società italiane amministrate qui*, in *Corriere del Ticino* 28 maggio 2015, pag. 41.