

ESTEROVESTIZIONE

Corte di Giustizia CE nella
sentenza
C-421/10

Ricordiamo cosa vuol dire esterovestizione in Italia: L'esterovestizione della residenza fiscale consiste, in estrema sintesi, nella fittizia localizzazione della residenza fiscale, in paesi (anche U.E.) o territori diversi dall'Italia, dove invece, il soggetto effettivamente risiede, per sottrarsi agli adempimenti tributari previsti dall'ordinamento di reale appartenenza e beneficiare, al contrario, del regime impositivo più favorevole vigente altrove.

L'*Esterovestizione* è correlabile al principio del worldwide taxation – secondo il quale per i residenti in Italia sono ivi assoggettati ad imposizione tutti i loro redditi ovunque prodotti – nel senso che, per sfuggire alla sua applicazione, che comporterebbe un maggiore onere tributario, viene fatta figurare una fittizia residenza nel Stato (o territorio) estero dove è prevista una più bassa (o inesistente) pressione fiscale e/o l'applicazione di speciali agevolazioni (es. intassabilità delle plusvalenze da partecipazione o dei dividendi).

L'*Esterovestizione* è anche causa di disarmonie fra vari ordinamenti fiscali tributari, che talvolta dà luogo al fenomeno della c.d. concorrenza fiscale.

L'*Esterovestizione* riguarda sotto il profilo soggettivo tutti i potenziali contribuenti, ed in modo particolare le società (soprattutto di capitale) e le persone fisiche, in quest'ultimo caso, in special modo, esercenti l'attività di lavoro autonomo.

L'*Esterovestizione*, in ultimo, ma non di minore valenza, costituisce rilevanza penale, ricorrendone le relative condizioni, per le fattispecie di cui:

- art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000 – omessa presentazione della dichiarazione di fini dell'I.v.a. e delle II.DD.;
- art. 4 del medesimo D.Lgs. – infedele dichiarazione.

**La Corte di Giustizia CE nella sentenza
C-421/10 chiarisce la nozione
di “soggetto passivo residente all'estero”**

Domanda chiave : *“Per essere considerato ai fini Iva soggetto passivo non residente all'interno di un paese in cui risiede abitualmente, è necessario che lo stesso soggetto abbia la sede della sua attività economica fuori dal paese o occorre anche che la sua residenza sia fuori da questo paese?”*

La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art 21 n. 1 della sesta direttiva CEE in materia di armonizzazione delle legislazione degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari. Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme.

La Corte di Giustizia, con la sentenza 6 ottobre 2011, C-421/10, chiarisce la portata applicativa dell'articolo 21, n. 1, lettera b), della Direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, n. 77/388/CEE, nell'ipotesi di servizi svolti da un prestatore residente nello stesso Paese del destinatario ma che, tuttavia, ha stabilito la sede della propria attività economica in un altro Paese. I Giudici comunitari, in tale occasione, precisano la nozione di "soggetto passivo residente all'estero".

CASO: Nel 2002, un “soggetto passivo” trasferisce dalla Germania all’Austria la sede della propria attività economica, mettendo a disposizione di imprese stabilite in Bassa Baviera i propri impiegati, in modo da esercitare attività di trasporto sul territorio tedesco. Il fisco austriaco gli assegna un numero identificativo Iva e le fatture emesse per le prestazioni alle imprese tedesche sono al netto dell’imposta sul valore aggiunto.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, il soggetto ha continuato a soggiornare frequentemente in Germania, nonostante il trasferimento della residenza, con la logica conseguenza che **non era corretta la fatturazione delle proprie prestazioni alle imprese di trasporto tedesche al netto dell'IVA - con la menzione "imposta dovuta dal destinatario della prestazione ai sensi dell'art. 13-ter dell'UStG (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari)", giacchè nel corso del 2002, aveva avuto la propria residenza privata all'interno del Paese.**

La Corte di Giustizia rileva, in primis, che, successivamente all'entrata in vigore della Direttiva 2000/65, la quale ha apportato modifiche all'art. 21, n. 1, lett. b), della Direttiva 77/388, tutte le versioni linguistiche impiegano ormai, contrariamente alla versione in lingua tedesca, la nozione corrispondente a "soggetto passivo non residente all'interno del Paese".

I Giudici puntualizzano, a ogni modo, che l'art. 1 dell'ottava Direttiva precisa la nozione di "soggetto passivo non residente all'interno del Paese". Questa qualità presuppone, pertanto, che il soggetto passivo non disponga in tale Stato, nel corso del periodo di riferimento, di nessuno dei criteri di collegamento ivi individuati, tra cui la sede dell'attività economica e l'esistenza di un centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni.

Tale nozione ha anche formato
oggetto di una definizione
all'interno di un'altra disposizione
del diritto dell'Unione (cfr.
sentenza 16 luglio 2009 causa
Commissione/Italia, punto 26)

Tale conclusione è, inoltre, in linea con gli orientamenti della giurisprudenza comunitaria nella parte in cui viene evidenziato che la determinazione del luogo della sede dell'attività economica di una società implica la presa in considerazione di un complesso di fattori, al **primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello in cui si adotta la politica generale della società.** Altri elementi, quali il domicilio dei principali dirigenti e il luogo di riunione delle assemblee generali, possono essere presi in considerazione, ma in una funzione meramente sussidiaria.

E invero, a tale proposito è bene ricordare il nuovo Regolamento 15 marzo 2011, n. 282/2011, che definisce per la prima volta, a livello normativo, la nozione di **“sede dell’attività economica”**, stabilendo che essa è rappresentata dal **“luogo in cui sono svolte le funzioni dell’amministrazione centrale dell’impresa”**.

Al fine di rapportare tale definizione a una serie di parametri oggettivi, la norma comunitaria individua tre criteri di riferimento: il luogo in cui sono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa, la sede legale e il luogo in cui si riunisce la direzione. Laddove tali criteri conducano a Stati diversi, è prevalente il criterio sostanzialistico del "luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la gestione generale dell'impresa".

In virtù di tali considerazioni, la Corte di Giustizia, nella decisione in commento, conclude che l'art. 21, n. 1, lett. b), della sesta Direttiva deve essere interpretato nel senso che, per essere considerato un "soggetto passivo non residente all'interno del Paese", è sufficiente che il soggetto passivo in questione abbia stabilito la sede della propria attività economica al di fuori di tale Paese.