



Domicilio fiscale, rappresentanza e successione nel debito

16/4/2019 – Avv. Lorenzo Pennesi





Il contribuente, il domicilio fiscale ed il responsabile fiscale

Il termine '**contribuente**' viene tecnicamente utilizzato per indicare il soggetto tenuto a contribuire alle pubbliche spese attraverso il versamento del tributo.

Si è visto come al fine di consentire il controllo fiscale dei soggetti passivi ogni contribuente, anche potenziale, viene iscritto all'**Anagrafe tributaria**, con attribuzione di un numero di **codice fiscale**.

In aggiunta, ogni contribuente deve avere un **domicilio fiscale**.

Si tratta del luogo in cui l'Amministrazione finanziaria deve notificare i propri atti ed identifica la competenza amministrativa degli Uffici finanziari e quella giurisdizionale delle Commissioni Tributarie



Il domicilio fiscale, infatti, coincide:

✓ per le *persone fisiche residenti*, con il **Comune di residenza anagrafica**;

N.B.: La nozione tributaria di domicilio diverge da quella civilistica (art. 43 c.c. – ‘sede principale degli affari e interessi’), in quanto più ampia (risulta più prossima alla nozione civilistica di residenza – ‘luogo di dimora abituale’).

Tipologia	Definizione ex art. 43 del Codice Civile
Domicilio	"luogo in cui essa [la persona] ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi"
Residenza	"luogo in cui la persona ha la dimora abituale"



Per residenza si intende quindi il luogo **dove ci si stabilisce e dove si abita**. Nel caso di cambio di residenza infatti viene effettuato un controllo entro i 45 giorni dalla dichiarazione di trasferimento per verificare se la persona abbia effettivamente preso possesso e si sia sistemato all'interno dell'immobile dichiarato.

A differenza della dimora, la residenza è caratterizzata dall'essere l'abitazione abituale della persona. Per trasferimenti per periodi brevi infatti non è necessario effettuare alcun cambio di residenza. In questi casi infatti si potrà dire di aver trasferito la propria dimora (il che non richiede alcun tipo di adempimento) ma non la propria residenza.

Al contrario il domicilio viene a specificare dove una persona ha **il proprio centro di interessi economici e familiari**. In concreto quindi il domicilio risulta riferito alla vita lavorativa o professionale del soggetto ed è in quel luogo che verranno inviate le comunicazioni inerenti a questo aspetto della vita della persona.



- ✓ per ***i soggetti diversi dalle persone fisiche*** (società ed enti), con il Comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa o la sede secondaria o la stabile organizzazione;
- ✓ per i ***soggetti non residenti*** con il Comune nel quale il reddito è stato prodotto, ovvero, con quello in cui è stato prodotto il reddito più elevato;
- ✓ per i ***cittadini italiani che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la P.A.***, nonché per i **soggetti considerati residenti ai sensi dell'art. 2, comma 2 bis, TUIR**, con il Comune di ultima residenza nello Stato;



Cambiamento del domicilio fiscale

Il contribuente, residente in Italia o all'estero, **può scegliere l'indirizzo per le notifiche presso una persona o un ufficio, purché si trovi nello stesso Comune in cui ha il proprio domicilio fiscale.** Il contribuente residente all'estero può anche indicare un indirizzo estero per le notifiche purché non ne abbia già indicato uno in Italia o non abbia nominato un rappresentante fiscale nel nostro Paese. **È necessario, però, comunicare all'Agenzia delle Entrate i dati relativi al domicilio scelto** (articolo 60 del Dpr 600/73).

La comunicazione può avvenire tramite due diverse modalità:

presentazione cartacea: deve essere compilato l'apposito [modello](#) da inviare mediante raccomandata con avviso di ricevimento all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate competente in base al domicilio fiscale del contribuente. Il modello è disponibile anche in [formato editabile](#)

presentazione telematica: la comunicazione viene effettuata direttamente dal contribuente abilitato ai servizi telematici, senza avvalersi di intermediari, utilizzando la specifica applicazione.



L'individuazione del domicilio fiscale rileva per la **determinazione della competenza territoriale dell'ufficio tributario.**

Ne deriva che i vari adempimenti strumentali richiesti al contribuente (dichiarazioni, liquidazioni e pagamenti del tributo) andranno effettuati con riguardo al domicilio fiscale ed all'ufficio territorialmente competente. **Così come le attività istruttorie e di accertamento tributario saranno effettuate dall'amministrazione finanziaria avendo riguardo proprio al domicilio fiscale del contribuente**

Si può dunque sostenere che il domicilio fiscale è **una nozione con rilevanza essenzialmente strumentale** poiché vale ad identificare la competenza territoriale dell'ufficio tributario rispetto alla fase di attuazione del tributo.



E' appena il caso di precisare che la nozione di domicilio fiscale **non va confusa** con la **nozione di residenza tributaria del contribuente (richiesta per l'applicazione dei tributi periodici, come imposte dirette ed Iva)** che costituisce un criterio di riconoscimento del soggetto passivo sul piano sostanziale in quanto rilevante per la determinazione del presupposto e della base imponibile.





La rappresentanza fiscale

Una figura particolare è quella del **rappresentante fiscale**, che attiene alle ipotesi in cui vi siano soggetti non residenti, privi di stabile organizzazione, che realizzino in Italia fatti o situazioni rilevanti ai fini delle II.DD e dell'IVA

Il rappresentante deve essere una persona fisica residente in Italia (non è invece necessario abbia anche la cittadinanza italiana). La sua nomina ha la funzione di agevolare i rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e il soggetto non residente (art. 4, comma 2, DPR 600/73)

Viene nominato anche ai fini IVA (art. 17 DPR 633/72) per l'adempimento degli obblighi e per l'esercizio dei diritti previsti dalla normativa IVA, ma risponde in solido con il rappresentato relativamente agli obblighi derivanti dall'applicazione delle norme IVA



E' peraltro discussa la natura di tale figura soggettiva:

- secondo parte della dottrina il rappresentante fiscale **costituirebbe un mero domiciliatario degli atti amministrativi e delle notifiche;**

- secondo altra parte della dottrina tale rappresentante **avrebbe anche poteri di rappresentanza del soggetto non residente nella fase procedimentale e processuale**, e dunque sarebbe ammesso ad agire impegnando la sfera giuridica di quest'ultimo in ogni atto rilevante rispetto alla attuazione del tributo.

Con particolare riguardo alla disciplina dell'Iva è peraltro previsto che il rappresentante fiscale risponda in solido con il soggetto non residente della corretta applicazione degli obblighi fiscali.



La successione nel debito tributario

Anche con riferimento alle obbligazioni tributarie trova applicazione il principio generale di carattere civilistico secondo cui si realizza il **trasferimento di tutti i rapporti attivi e passivi del patrimonio del *de cuius* in capo all'erede.**

In caso di pluralità di eredi i rapporti attivi e passivi sono divisi pro quota (secondo la regola generale dell'art. 752 c.c.).

Con riguardo alle imposte sui redditi è peraltro introdotta una deroga a tale principio di responsabilità pro quota, essendo previsto che gli **eredi rispondono in solido** tra loro delle obbligazioni tributarie il cui presupposto è sorto precedentemente alla morte del *de cuius* (art. 65 del DPR n. 600/1973).



In caso di mancata accettazione da parte dei chiamati all'eredità, qualora lo stato di giacenza dell'eredità medesima si protragga oltre il periodo di imposta in corso al momento di apertura della successione, **si procede alla determinazione provvisoria del reddito proveniente dai cespiti rientranti nell'asse ereditario avendo riguardo alla posizione del chiamato all'eredità** (art. 187 TUIR – DPR n. 917/1986).

Dopo l'accettazione dell'eredità si procede alla liquidazione definitiva delle imposte sui redditi in capo all'erede per ciascuno dei periodi di imposta di **eredità giacente**.

Tale disciplina si applica anche nei casi di eredità sottoposta a condizione sospensiva ovvero disposta in favore di nascituro non ancora concepito.



La reviviscenza delle società di capitali estinte ai fini fiscali

Con una norma recente (art. 28 D. Lgs. 21.11.2014, n. 175) si è stabilito che **l'estinzione delle società di capitali ha effetto trascorsi cinque anni** dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese ***“ai soli fini della validità e dell'efficacia degli atti di liquidazione, accertamento, contenzioso e riscossione dei tributi e contributi, sanzioni e interessi”***.

Si tratta di una norma che riguarda l'identificazione di alcuni soggetti – ed in particolare delle società di capitali (e non anche delle società di persone o di altri enti collettivi) – definendone il periodo di esistenza giuridica: indipendentemente dalla volontà espressa dai soci che produce l'estinzione a seguito della cancellazione dal registro delle imprese, secondo il principio valido ai fini civilistici, **la società continua a produrre effetti ai fini tributari e quindi rinvia la propria cessazione per un periodo di cinque anni.**



La funzione di tale regola è agevolmente individuabile in una logica di contrasto all'elusione fiscale:

- **la cessazione prematura della società di capitali** rischia di impedire la soddisfazione dell'interesse fiscale, in quanto **fa venire meno l'unico centro patrimoniale responsabile del pagamento dei tributi** (e degli altri oneri accessori);

- **con l'estinzione della società di capitali, infatti, secondo l'ordinaria disciplina civilistica viene meno il patrimonio autonomo sul quale può essere fatta valere l'obbligazione tributaria;** il liquidatore ed i soci presentano limitati profili di responsabilità personale (previsti in generale dall'art. 2495 c.c.) e la società non è passibile di fallimento decorso un anno dalla richiesta di cancellazione dal registro delle imprese.



La continuazione degli effetti della soggettività oltre la richiesta di cancellazione dal registro delle imprese per un periodo congruo (cinque anni) **costituisce così una garanzia di un migliore soddisfacimento del credito (anche solo eventuale) dell'ente impositore**, poiché consente l'identificazione del soggetto rispetto agli atti impositivi e permette che il patrimonio societario sia ancora aggredibile, coinvolgendo direttamente liquidatore e soci rispetto alla consistenza patrimoniale esistente al momento della richiesta di cancellazione.





La sopravvivenza del soggetto societario rispetto alle ordinarie modalità di estinzione è denominata “**reviviscenza**” ad indicare la capacità di rimanere in vita e produrre effetti giuridici ben oltre la decisione di cessazione espressa dai soci.

Occorre peraltro osservare che tale soluzione **costituisce un rimedio alternativo alla estensione della responsabilità giuridica dei successori (ad es. i soci) rispetto alle obbligazioni esistenti al momento della cessazione** (verso cui, peraltro, si è talora orientata la giurisprudenza della Cassazione prima della introduzione della norma in questione). Si opta pertanto per una tecnica normativa di modulazione della soggettività societaria, piuttosto che operare direttamente sulla responsabilità patrimoniale per i debiti tributari.



La reviviscenza è prevista per un ambito settoriale dell'ordinamento giuridico – e cioè per il solo diritto tributario – non interferendo con le regole sulla soggettività previste in linea generale dal diritto civile.

E' quindi possibile che il medesimo soggetto sia dichiarato estinto ai fini civilistici (e dunque cessi di esistere in termini generali), ma continui a costituire un centro di imputazione di effetti giuridici ai fini tributari.

La portata di tale norma **comporta varie problematiche per ciò che concerne la capacità di funzionamento del soggetto societario**: invero, per costituire un centro di imputazione di effetti giuridici – e quindi essere un destinatario di atti impositivi delle fasi di attuazione del tributo – la società di capitali deve avere una sede, un organo amministrativo (idoneo a rappresentare la società), un'assemblea che possa intervenire per sostituire l'organo amministrativo decaduto (o comunque cessato).



E' piuttosto complesso capire quale sia lo strumento di pubblicità legale di tali dati, poiché è scomparsa la registrazione della società nel registro delle imprese; in assenza di una norma specifica, **si può ritenere che valgano gli ultimi dati presenti nel registro delle imprese,** salvo che la società "reviviscente" abbia portato a conoscenza dell'ufficio fiscale dati societari differenti (ad es. il cambio di sede legale).

Gli effetti della reviviscenza sono riferiti tipicamente alle varie fasi della attuazione del tributo e quindi coinvolgono gli atti della liquidazione, dell'accertamento (inclusa l'istruttoria tributaria), della riscossione e del contenzioso. **Per ciascuno di tali atti la società di capitali mantiene la sua vitalità e costituisce, come detto, un legittimo destinatario di atti impositivi;** la società può naturalmente difendersi rispetto a tali atti e **quindi svolgere tutte le iniziative difensive previste per il contribuente** (contraddittorio partecipativo e difensivo, impugnazione di fronte al giudice tributario, atti deflattivi del contenzioso).