

Reddito d'impresa. Le società la cui sede oltre confine risulta «finta» sono considerate soggetti passivi Ires e quindi tassati in Italia

Esterovestizione, prove a carico del contribuente

FOCUS



Angelo D'Ugo
Alessandro Germani

■ Tassate in Italia le società estere a cui si contesta la residenza fiscale oltre confine.

L'articolo 73 del Tuir, infatti, identifica i soggetti passivi Ires, includendo anche le società «esterovestite». In particolare:

- il comma 3, con onere della prova a carico dell'amministrazione, riqualifica la residenza del soggetto estero in base, alternativamente, alla sede legale (aspetto formale) a quella amministrativa o all'oggetto principale (aspetti sostanziali);
- il comma 5-bis, con inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, presume la residenza dei soggetti esteri che controllano società ed enti residenti in Italia se, alternativamente:
 - sono controllati anche indirettamente da soggetti residenti (anche persone fisiche);
 - prevedono un organo amministrativo in prevalenza composto da residenti.

La prima fattispecie riguarda l'individuazione della residenza fiscale effettiva del soggetto estero. La seconda invece, nota come esterovestizione, è stata introdotta dal decreto legge n. 223/06 per contrastare le localizzazioni estere fittizie finalizzate a evitare la tassazione in Italia (circolare 28/E/06).

In base alla circolare della Guardia di Finanza n. 1 del 29 dicembre 2008, gli accertamenti

ALTRI CASI DI ACCERTAMENTO

Spetta invece alle Entrate dimostrare che la residenza in altro Paese è fittizia o che esiste una stabile organizzazione occulta

del primo tipo si focalizzano su:

- la residenza degli amministratori, se prevalentemente italiani, controllandone la presenza all'estero in occasione delle riunioni (biglietti, ricevute di alberghi);
- la presenza di amministratori di professione, mero schermo di una reale gestione dall'Italia;
- le comunicazioni via fax o e-

mail da cui si evince che la sede effettiva è sul territorio nazionale;

- il luogo di stipula dei contratti e l'accensione di conti correnti in Italia.

Il contribuente, oltre a prestare attenzione a questi aspetti, dovrà dimostrare che:

- gli amministratori e il management estero godono di elevata autonomia gestionale;
- la sede estera è effettivamente strutturata e dispone di utenze e personale dipendente;
- la società estera adempie regolarmente agli obblighi contabili e fiscali;
- la localizzazione estera è dettata da ragioni economiche e non coincide con un tax heaven.

Queste circostanze valgono anche in caso di esterovestizione, con l'aggravante che il contribuente partirà svantaggiato dovendo provare, con elementi di fatto, che la sede della direzione effettiva è all'estero (Ctp Modena 17 novembre 2014 n. 744). In caso di holding mista o di gestione attiva di partecipazione la prova è più agevole, rispetto al caso di una holding passiva, in cui potrà essere di aiuto la prevalenza di asset esteri in portafoglio (Assonime n. 67/07).

In giurisprudenza si è affermato che non sussiste esterovestizione in assenza di vantaggi fiscali (Cttr Milano 18 aprile 2013 n. 59 e Cassazione 7 febbraio 2013 n. 2869) e di costruzioni di mero artificio (Cttr Roma 1694/41/14). A tale riguardo la Cassazione (sentenza n. 43809/2015 relativa al caso Dolce e Gabbana), che farà di certo discutere, ha affermato il principio secondo cui, in ipotesi di controllo ex articolo 2359 C.c., l'esterovestizione non dipende da impulsi gestionali o direttive amministrative della controllante italiana alla controllata estera, ma è dirimente che quest'ultima non sia una costruzione di puro artificio; in tal senso si può fare riferimento alla semplice nozione di ufficio contenuta nell'articolo 162 Tuir (stabile organizzazione).

Accanto alle due ipotesi ex articolo 73 che presuppongono l'esistenza di un autonomo soggetto giuridico, la stabile organizzazione (S.o.) si configura invece come centro di imputazione di situazioni giuridiche. A livello accertativo l'obiettivo è sempre quello di tassare in Italia i redditi, ivi prodotti (stabile orga-

nizzazione) o ovunque prodotti (residenza estera o esterovestizione). La stabile organizzazione occulta di una consociata residente si configura quando il soggetto estero opera con mezzi e risorse della stessa. In questo senso la giurisprudenza ha affermato che la società italiana è stabile organizzazione di quella estera se le mette a disposizione locali e il personale, operando come suo alter ego e senza svolgere attività preparatorie o ausiliarie (Ctp Rimini 12 marzo 2008 n. 26). È stata poi ritenuta determinante l'intestazione alla società estera di un conto corrente bancario acceso presso una banca italiana (Ctp Pesaro 4 giugno 2010 n. 201).

Infine, costituisce indizio di una stabile organizzazione occulta anche l'intenzione di celare l'effettiva conclusione dei contratti da parte della società italiana a fronte della formale stipula operata dalla società estera, nonché il rinvenimento di timbri e carta intestata atti a dimostrare che il perfezionamento avviene ad opera del soggetto italiano (circolare GdF n. 1/08).

© RIPRODUZIONE RISERVATA



RESIDENZA FISCALE

Norma: articolo 73 comma 3 Tuir

- **Onere della prova:** a carico dell'amministrazione
- **Presupposto:** la società ha sede legale all'estero ma è residente in base alla sede amministrativa o all'oggetto (place of effective management)
- **Difesa del contribuente:** residenza estera amministratori, assenza di amministratori professionali, riunioni tenute all'estero, autonomia della società estera, assenza di c/c in Italia, assenza di costruzione di puro artificio in caso di controllo ex articolo 2359 C.c. (sentenza Dolce e Gabbana)



ESTEROVESTIZIONE

Norma: articolo 73 comma 5-bis Tuir

- **Onere della prova:** a carico del contribuente
- **Presupposto:** la società estera controlla una società italiana essendo a sua volta controllata da residenti (persone fisiche o giuridiche) o amministrata in prevalenza da residenti
- **Difesa del contribuente:** residenza estera amministratori, assenza di amministratori professionali, riunioni tenute all'estero, autonomia della società estera, assenza di c/c in Italia, assenza di costruzione di puro artificio in caso di controllo ex articolo 2359 C.c. (sentenza Dolce e Gabbana)



«STABILE» OCCULTA

Norma: articolo 162 Tuir

- **Onere della prova:** a carico dell'amministrazione
- **Presupposto:** la società estera si avvale di una consociata italiana (locali, personale) che costituisce la stabile organizzazione occulta del soggetto estero
- **Difesa del contribuente:** la società italiana non è in posizione servente di quella estera, svolge attività meramente preparatorie o ausiliarie, svolge servizi per la consociata estera mantenendo la propria autonomia, non conclude di fatto i contratti per conto della prima