

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Esterovestizione societaria e stabile organizzazione occulta

di Marco Bargagli

Nel **panorama tributario internazionale** sia la corretta **determinazione della residenza fiscale** del soggetto passivo, che l'eventuale presenza sul territorio dello Stato di una **stabile organizzazione occulta**, sono argomenti di **fondamentale importanza** e estrema attualità.

Sotto il **profilo impositivo**, una persona giuridica **residente nel territorio dello Stato** è assoggettata a tassazione per i redditi **ovunque prodotti nel mondo**, in base al noto principio della **tassazione su base mondiale** (c.d. "world wide taxation").

La normativa domestica individua **tre criteri, alternativi tra di loro**, che consentono di individuare la **residenza fiscale** della persona giuridica: la **sede legale**, l'**oggetto sociale**, la **sede dell'amministrazione**.

In particolare, ai sensi dell'[articolo 73, comma 3, Tuir](#), le società, gli enti ed i **trust** sono considerati **fiscalmente residenti in Italia**, quando per la **maggior parte del periodo d'imposta** (183 giorni) hanno la **sede legale** o la **sede dell'amministrazione** o l'**oggetto principale** nel **territorio dello Stato**.

Di contro, un **soggetto non residente** potrebbe avere una **stabile organizzazione in Italia** se, nel territorio dello Stato:

- esercita abitualmente un'attività d'impresa e rientra nei casi **tassativamente previsti** dall'[articolo 162 Tuir](#) (**stabile organizzazione materiale**), ad eccezione delle "**ipotesi negative**" (c.d. **ausiliarie e preparatorie** ex [articolo 162, comma 4, Tuir](#));
- ha abitualmente il **potere di concludere contratti per conto di un soggetto non residente** (nell'ipotesi di **stabile personale** ex [articolo 162, comma 6, Tuir](#)), ad eccezione delle "**ipotesi negative**" (ex [articolo 162, comma 7, D.P.R. 917/1986](#)).

Ciò detto, dobbiamo valutare attentamente le **eventuali conseguenze**, sotto il **profilo penale – tributario**, che comporta la riqualificazione della residenza fiscale del soggetto passivo (c.d. esterovestizione), nonché la constatazione di una **stabile organizzazione occulta sul territorio dello Stato** di un soggetto non residente e, in particolare, se le due fattispecie sopra considerate siano ascrivibili a fenomeni di **evasione fiscale internazionale** ossia possano essere qualificate come **mera elusione fiscale**.

Tale aspetto assume **particolare evidenza** nella considerazione che le **operazioni abusive** non danno luogo a **fatti punibili** ai sensi delle **leggi penali tributarie**, restando possibile solo

l'applicazione delle **sanzioni amministrative tributarie**.

Sul punto, si ricorda che ai sensi dell'[articolo 10-bis L. 212/2000](#), **configurano abuso del diritto** una o più operazioni **prive di sostanza economica** che, pur nel **rispetto formale delle norme fiscali**, realizzano **essenzialmente vantaggi fiscali indebiti**.

Tali operazioni **non sono opponibili all'amministrazione finanziaria**, che **ne disconosce i vantaggi fiscali** determinando i tributi sulla base delle **norme e dei principi elusi** e tenuto conto di quanto **versato dal contribuente per effetto di dette operazioni**.

Circa la **rilevanza penale dell'esterovestizione societaria** e della eventuale **presenza sul territorio dello Stato di una stabile organizzazione occulta**, si è recentemente pronunciata la **suprema Corte di Cassazione**, con la [sentenza n. 2407/2018 depositata il 22.01.2018](#).

In seguito ad una **verifica fiscale**, l'Amministrazione finanziaria **contestava la presenza di una stabile organizzazione occulta in Italia, da parte di una società di diritto tedesco**.

Il supremo giudice, **rigettando il ricorso del contribuente**, tracciava il seguente **iter logico - giuridico**:

- **l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale Iva** da parte di società **arente residenza fiscale all'estero** sussiste se questa ha una **stabile organizzazione in Italia**;
- la **presenza della stabile organizzazione in Italia** di una **società formalmente residente all'estero**, deve essere desunta da **elementi fattuali** rilevanti ai fini dell'accertamento della **presenza in Italia della sede delle decisioni strategiche, industriali e finanziarie** (c.d. **alta amministrazione**), nonché di quelle più **rilevanti dell'amministrazione della società**.

Nello specifico, nel caso esaminato dagli ermellini era emerso che in Italia:

- si era realizzata la quasi **totalità del fatturato** relativo alle **cessioni di beni effettuate dalla società estera**;
- venivano **stipulati i contratti con i clienti italiani**;
- erano stati **accesi i rapporti di conto corrente** della *legal entity* estera;
- **esisteva il centro direzionale dell'attività** (infatti in Italia era stata reperita **tutta la documentazione contabile, bancaria e commerciale** del soggetto estero).

Quindi, ai fini Iva, tutte le **cessioni poste in essere dalla società tedesca non potevano essere considerate operazioni intracomunitarie** ma, per effetto dell'individuazione della **stabile organizzazione in Italia**, le stesse risultavano essere **poste in essere tra soggetti operanti sul territorio nazionale**, con conseguente imponibilità Iva.

In merito alla **rilevanza penale** delle operazioni constatate, i giudici di piazza Cavour hanno stabilito che: "l'aver **omesso la relativa dichiarazione** per i periodi di imposta oggetto di

contestazione, rende evidente la **configurabilità del fumus** di cui all'articolo 5, D.lgs. n. 74 del 2000, essendo in Italia, come accertato, la **sede della direzione effettiva della società**. Del resto, questa Corte ha precisato che ai fini della integrazione del reato di cui all'articolo 5 D.lgs. 74 del 2000, l'**obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi da parte di una società commerciale avente sede legale all'estero ma operante in Italia**, non sussiste solo quando la **sede della direzione effettiva della società non è situata nel territorio italiano**, atteso anche quanto previsto dalle norme internazionali contro le doppie imposizioni fiscali".

Infine, i supremi giudici **hanno ritenuto non operante** la disposizione prevista dall'[articolo 10-bis L. 212/2000](#) che, come detto, **sancisce l'irrilevanza penale dell'elusione fiscale e dell'abuso del diritto**.

Infatti, **conclude il supremo collegio**, le **operazioni abusive** possono configurarsi **solo quando non possano contestarsi violazioni di specifiche disposizioni tributarie**, escludendo che, nel caso di specie, possa parlarsi "semplicemente" di abuso del diritto non codificato o di elusione fiscale, trattandosi di vera e propria esterovestizione, con conseguente **violazione della norma tributaria penale** di cui all'[articolo 5, D.Lgs. 74/2000](#).

Seminario di specializzazione

LA STABILE ORGANIZZAZIONE: RECENTE EVOLUZIONE DELLA DISCIPLINA NAZIONALE ED INTERNAZIONALE

[Scopri le sedi in programmazione >](#)