

Edizione di venerdì 7 settembre 2018

IVA

Omaggi di beni imponibili Iva se acquistati con lettera d'intento

di **Marco Peirolo**

CONTENZIOSO

Incertezza normativa: la Cassazione definisce le linee guida

di **Davide Albonico**

IVA

Manutenzioni e fornitura di beni ai fini Iva

di **Sandro Cerato**

DIRITTO SOCIETARIO

Emissione azioni senza valore nominale e uso della riserva sovrapprezzo

di **Fabio Landuzzi**

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La residenza fiscale delle persone giuridiche

di **EVOLUTION**

RASSEGNA RIVISTE

La trasformazione societaria conseguente il trasferimento di sede in Italia di una società costituita in uno Stato membro dell'Unione Europea: profili civilistici e fiscali – Parte prima

di **Claudio Mazzoleni, Gianluca Cristofori**

IVA

Omaggi di beni imponibili Iva se acquistati con lettera d'intento

di **Marco Peirola**

Riguardo agli omaggi di **beni normalmente commercializzati dall'impresa**, ci si pone il problema di stabilire come gli stessi debbano essere trattati ai fini Iva se, a monte, non è stata operata la detrazione **in dipendenza dello status di esportatore abituale dell'acquirente**.

L'[articolo 30 D.Lgs. 175/2014](#) (decreto sulle semplificazioni fiscali), a decorrere dal 13 dicembre 2014, ha elevato a 50,00 euro il limite monetario, precedentemente pari a 25,82 euro, per la detassazione, a valle e a monte, dei **beni non rientranti nell'attività propria dell'impresa, ceduti a titolo gratuito**.

L'[articolo 2, comma 2, n. 4\), D.P.R. 633/1972](#) assimila alle cessioni di beni a titolo oneroso, imponibili ai fini Iva, le **cessioni gratuite di beni**, escluse quelle aventi ad oggetto:

- i **beni la cui produzione o il cui commercio non rientra nell'attività propria dell'impresa**, se di costo unitario non superiore a 50,00 euro;
- i **beni per i quali non sia stata operata**, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la **detrazione dell'imposta**.

Per individuare il corretto **trattamento Iva** delle **cessioni gratuite** occorre considerare anche l'[articolo 19-bis1, comma 1, lett. h\), D.P.R. 633/1972](#), che vieta la detrazione per le spese di rappresentanza, come definite ai fini delle imposte sui redditi, salvo quelle sostenute per l'acquisto di beni **di costo unitario non superiore a 50,00 euro**.

In considerazione del descritto quadro normativo, **la cessione gratuita di beni alla cui produzione o commercio è diretta l'attività d'impresa è soggetta a Iva a prescindere dal valore unitario dei beni**, inferiore o meno a 50,00 euro.

Tenuto conto che, secondo l'Amministrazione finanziaria, gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o commercio rientra nell'attività dell'impresa, non costituiscono **spese di rappresentanza (circolare 188/E/1998)**, l'Iva assolta sull'acquisto dei beni successivamente ceduti a titolo gratuito risulta **detraibile**, non trovando applicazione il divieto previsto dall'[articolo 19-bis1, comma 1, lett. h\), D.P.R. 633/1972](#).

Sebbene tale affermazione – secondo cui gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, non costituiscono mai spese di rappresentanza – sia stata ribadita dalla [circolare AdE 1/E/2001](#), è il caso di osservare che la stessa non trova riscontro nell'[articolo 16 Direttiva](#)

[2006/112/CE](#) e, in ogni caso, non è desumibile dal **D.M. 19.11.2008**, al quale fa rinvio la previsione di indetraibilità oggettiva in materia di spese di rappresentanza di cui all'[articolo 19-bis1, comma 1, lett. h\), D.P.R. 633/1972](#).

In effetti, la [circolare AdE 34/E/2009](#), a seguito della modifica della disciplina fiscale delle spese di rappresentanza (di cui all'[articolo 108, comma 2, Tuir](#)), ha precisato che le spese di rappresentanza sono caratterizzate dall'assenza di sinallagmaticità e, quindi, dalla presenza di un atto unilaterale senza alcuna controprestazione, sicché andrebbe definitivamente chiarito se, alla luce del rinvio alla disciplina delle imposte sui redditi, operato dalla citata [lett. h\) dell'articolo 19-bis1 D.P.R. 633/1972](#), sia ancora valida l'indicazione della prassi amministrativa che definisce le spese di rappresentanza, ai fini dell'esercizio della detrazione, in funzione della sola circostanza che i beni acquistati rientrino o meno nell'attività propria dell'impresa.

A completamento del regime impositivo in esame, va da sé che se, a monte, l'imposta **non è stata detratta**, a valle l'operazione sarà esclusa dal tributo, ai sensi dell'[articolo 2, comma 2, n. 4\), D.P.R. 633/1972](#).

Nel caso in esame, occorre, pertanto, stabilire se l'omaggio sia escluso da Iva anche quando il mancato esercizio della detrazione non sia dovuto ad una **limitazione, oggettiva o soggettiva, del relativo diritto**, previsto dagli [articoli 19 e ss. D.P.R. 633/1972](#), ma – *sic et simpliciter* – al **mancato addebito dell'imposta in fattura** in dipendenza della lettera d'intento, corredata dalla ricevuta di presentazione rilasciata dall'Agenzia delle Entrate, che l'esportatore abituale ha consegnato al proprio fornitore.

Il richiamato [articolo 2, comma 2, n. 4\), D.P.R. 633/1972](#), nell'escludere dal campo di applicazione dell'Iva, per difetto del presupposto oggettivo, le cessioni gratuite di beni *“per i quali non sia stata operata, all'atto dell'acquisto o dell'importazione, la detrazione dell'imposta a norma dell'articolo 19, anche se per effetto dell'opzione di cui all'articolo 36-bis”*, deve essere interpretato ricorrendo alle indicazioni di prassi riguardanti la previsione, per certi versi simile, dell'[articolo 10, comma 1, n. 27-quinquies\), D.P.R. 633/1972](#), che qualifica come **esenti da Iva** *“le cessioni che hanno per oggetto beni acquistati o importati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta ai sensi degli articoli 19, 19-bis1 e 19-bis2”*.

Secondo la [risoluzione AdE 194/E/2002](#), la formulazione della norma da ultimo richiamata *“non consente di estendere la previsione esentativa anche alle cessioni di quei beni per i quali la detrazione non è stata esercitata perché non si è subito la rivalsa dell'imposta”*, con la conseguenza che, estendendo tale indicazione alla fattispecie in esame, può concludersi che l'omaggio di beni alla cui produzione o commercio è diretta l'attività d'impresa è **soggetto a Iva** anche se, a monte, **non è stata esercitata la detrazione in assenza di rivalsa giustificata dalla qualifica di esportatore abituale dell'acquirente**.

La base imponibile, per le cessioni gratuite, è pari al **prezzo di acquisto o, in mancanza, al prezzo di costo dei beni o di beni simili**, determinato nel momento in cui è effettuata

l'operazione ([articolo 13, comma 2, lett. c\), D.P.R. 633/1972](#)). In assenza di rivalsa dell'imposta, non obbligatoria ai sensi dell'[articolo 18, comma 3, D.P.R. 633/1972](#), l'operazione può essere certificata attraverso una delle procedure previste dalla **circolare 32/50388/1973**, ossia:

- emettendo un'**autofattura** singola per ciascuna cessione, ovvero un'autofattura globale mensile per tutte le cessioni effettuate nel mese, con l'indicazione del valore normale (ora prezzo di acquisto o di produzione) dei beni, dell'aliquota applicabile e della relativa imposta, oltre all'annotazione che trattasi di "autofattura per omaggi". L'autofattura (singola o globale) deve essere annotata nel solo registro delle fatture emesse (**Cassazione, n. 9254/1992**);
- annotando, su un apposito "**registro degli omaggi**", tenuto a norma [dell'articolo 39 D.P.R. 633/1972](#), l'ammontare globale dei valori normali (ora prezzi di acquisto o di produzione) delle cessioni gratuite effettuate in ciascun giorno e delle relative imposte, **distinti per aliquote**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



CONTENZIOSO

Incertezza normativa: la Cassazione definisce le linee guida

di **Davide Albonico**

*“Costituisce causa di **esenzione del contribuente dalla responsabilità amministrativa tributaria** una **condizione di inevitabile incertezza sul contenuto, sull’oggetto e sui destinatari della norma tributaria**, ossia l’insicurezza ed equivocità del risultato conseguito attraverso la sua interpretazione.”*

Queste, in sintesi, le conclusioni a cui è giunta la **Corte di Cassazione**, con la [sentenza n. 18405 del 12.07.2018](#), che, con una sorta di decalogo, arriva ad enucleare i fatti indice dell’incertezza normativa.

Ripercorrendo i fatti di causa, la controversia origina in esito alle risultanze di un **avviso di accertamento** relativo all’anno 2001, nel quale venivano accertate le **maggiori imposte** Irpeg e Irap e veniva irrogata la relativa **sanzione pecuniaria**.

In particolare, l’Agenzia delle entrate aveva contestato la violazione dell’[articolo 60, comma 2, Tuir](#), vigente *ratione temporis* (ora [articolo 93 Tuir](#)), relativo alla valutazione delle **rimanenze finali** di **“opere, forniture e servizi di durata ultrannuale”**. Nell’ambito di un contratto stipulato per la fornitura e messa in orbita di un satellite, era stato convenuto che il **prezzo pattuito sarebbe stato corrisposto in rate in corrispondenza di determinate fasi della produzione** certificate di volta in volta dalla committente.

Secondo l’ufficio la valutazione delle rimanenze avrebbe dovuto essere effettuata in base ai **corrispettivi liquidati**, ai sensi dell’[articolo 60, comma 2, ultima parte, Tuir](#) (“...la valutazione è fatta sulla base dei corrispettivi pattuiti...”).

La società contribuente aveva invece effettuato una valutazione sulla base dei **corrispettivi pattuiti**, ai sensi dell’[articolo 60, comma 2, prima parte, Tuir](#) (“...per la parte di opere, forniture e servizi coperta da stati di avanzamento la valutazione è fatta in base ai corrispettivi liquidati...”). Difatti, a parere della contribuente gli importi incassati nell’anno non potevano essere qualificati a titolo di corrispettivi liquidati in corrispondenza di specifici stati di avanzamento lavori, ma dovevano essere qualificati quali **meri acconti** che non potevano concorrere alla formazione del risultato economico dell’esercizio in quanto rappresentavano **operazioni finanziarie che determinavano semplici rapporti di debito e credito** tra le due parti contraenti.

La **Commissione tributaria provinciale di Roma** accoglieva il ricorso. Di diverso avviso invece la **Commissione tributaria regionale del Lazio**, alla quale l’Agenzia delle entrate si era appellata, che, riformando la sentenza di primo grado, riteneva che le somme percepite dalla

contribuente nell'anno di imposta si dovevano considerare remunerazione dei lavori fino a quel momento eseguiti e pertanto capaci di soddisfare le esigenze dell'utilizzatore finale. Inoltre, **secondo la CTR non sussistevano nemmeno le condizioni di incertezza** richieste dall'[articolo 8 D.Lgs. 546/1992](#), e dall'[articolo 6, comma 2, D.Lgs. 472/1997](#), di cui alla domanda subordinata della società resistente intesa ad ottenere la disapplicazione delle sanzioni.

Avverso tale decisione la società contribuente ricorreva in Cassazione, lamentando l'**errata interpretazione** del giudice d'appello nel **ritenere che non sussistessero i presupposti per la disapplicazione delle sanzioni**, in quanto, nel caso di specie, non era ravvisabile quella chiarezza della formulazione letterale della norma necessaria per escludere una **situazione di incertezza oggettiva**.

Le **conclusioni** dei giudici della **Suprema Corte di Cassazione** non lasciano più spazio ad alcun dubbio. A parere della Corte, nella fattispecie in questione, **sussistono le obiettive condizioni di incertezza** che giustificano la disapplicazione delle sanzioni amministrative tributarie, in quanto

- la **norma in sé è poco chiara** e
- la **prassi** dettata dall'amministrazione finanziaria con circolari e note è **assente o contrastante**.

In via preliminare, i giudici di legittimità hanno richiamato diversi **precedenti giurisprudenziali** sul tema (cfr. **Cassazione, sentenza n. 13076 del 24.06.2015**; **Cassazione, sentenza n. 4394 del 24.2.2014**; **Cassazione sentenza n. 3113 del 12.2.2014**; **Cassazione sentenza n. 24670 del 28.11.2007**), secondo i quali l'**incertezza normativa oggettiva**, che costituisce una situazione **diversa** rispetto alla **soggettiva ignoranza incolpevole del diritto**, e che ha il suo fondamento nell'**impossibilità di pervenire allo stato di conoscenza sicura della norma giuridica tributaria**, deve essere **accertata esclusivamente dal giudice** e non anche dalla amministrazione finanziaria.

Analizzando più nel profondo la fattispecie, la Corte è giunta a definire una sorta di "**linee guida**", enucleando a titolo **esemplificativo**, e pertanto non esaustivo, una serie di **fatti indice**, rilevatori della sussistenza di incertezza normativa, quali in particolare:

- la difficoltà d'individuazione delle disposizioni normative, dovuta anche al **difetto delle previsioni di legge**;
- la difficoltà di confezione della **formula dichiarativa della norma giuridica**;
- la difficoltà di determinazione del **significato della formula dichiarativa**;
- la **mancaanza di informazioni amministrative** o la loro **contraddittorietà**;
- la **mancaanza di una prassi amministrativa** o l'adozione di **prassi amministrative contrastanti**;
- la **mancaanza di precedenti giurisprudenziali**;
- la formazione di **orientamenti giurisprudenziali contrastanti**;

- il **contrasto** tra **prassi** amministrativa e **orientamento giurisprudenziale**;
- il **contrasto tra opinioni dottrinali**;
- l'adozione di **norme di interpretazione autentica** o meramente esplicative di norma implicita preesistente.

Esempi tipici di tale incertezza si possono ritrovare, oltre che nel caso di specie, anche nel contrasto dottrinario sulla **deducibilità delle sanzioni** (Cassazione, sentenza n. 14137 del 7.6.2017) o nella definizione di **autonoma organizzazione ai fini Irap** (Cassazione, ordinanza n. 25853 del 15.12.2016).

Seminario di specializzazione

LA GESTIONE DELLA VERIFICA FISCALE POST
CIRCOLARE GDF 1/2018

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

IVA

Manutenzioni e fornitura di beni ai fini Iva

di **Sandro Cerato**

L'applicazione delle aliquote Iva ridotte (4% e 10%) nel settore edile presenta senza dubbio delle complessità per gli operatori economici e per i professionisti che assistono i propri clienti che operano in tale ambito.

Recentemente, con la [circolare 15/E/2018](#) l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito all'applicazione dell'aliquota ridotta del 10% per gli **interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria** eseguiti su immobili a prevalente destinazione abitativa, ed in tale occasione ha offerto degli spunti interessanti soprattutto in relazione alla **distinzione degli interventi** che possono essere eseguiti sugli immobili.

È infatti importante distinguere tra:

- **interventi di “ristrutturazione”** (intendendosi per tali quelli di restauro e risanamento conservativo e di ristrutturazione edilizia, di cui alle lett. c) e d) della **L. 457/1978**);
- **interventi di “manutenzione”** (ordinaria e straordinaria di cui alle lett. a) e b) della predetta **L. 457/1978**).

La distinzione è fondamentale e riguarda più aspetti, ed in particolare la **tipologia di immobile**, la **fornitura di beni unitamente alla prestazione** ed il **soggetto che fornisce i beni necessari per eseguire l'intervento**.

Per quanto riguarda il primo aspetto, agli **interventi di ristrutturazione** si applica l'aliquota agevolata Iva del 10% a prescindere dalla tipologia di immobile (abitativo o strumentale), mentre agli **interventi di manutenzione** l'aliquota ridotta è prevista solamente qualora l'immobile sia a prevalente natura abitativa.

Per quanto riguarda il secondo aspetto, **l'aliquota agevolata negli interventi di ristrutturazione** riguarda, oltre al corrispettivo del servizio, anche la fornitura dei soli beni finiti (**sono quindi escluse le materie prime ed i semilavorati**) necessari per eseguire l'intervento (n. 127-terdecies della **Tabella A**, parte III, allegata al **D.P.R. 633/1972**), mentre per gli interventi di manutenzione l'aliquota del 10% si estende alla fornitura di tutti i beni (non solo quelli finiti, ma anche le materie prime ed i semilavorati) con **l'unica limitazione dei beni cd. “significativi”** laddove il valore degli stessi superi il 50% del valore dell'intero intervento (in tal caso, infatti, il 10% si applica solo per una parte della fornitura).

Infine, per quanto riguarda l'ultimo aspetto, ossia il **soggetto fornitore dei beni necessari per**

l'intervento di recupero edilizio, le differenze sono anche qui significative, ed in particolare:

- negli **interventi di ristrutturazione** non rileva il soggetto che fornisce i beni, ben potendo essere lo stesso committente ad acquistarli per proprio conto, ovvero il soggetto che esegue l'intervento (in tal senso si veda la [risoluzione 97/E/1994](#)), con l'unica limitazione relativa alla **fase di commercializzazione del bene**. Deve infatti trattarsi della cessione del bene al soggetto finale (committente dell'intervento), poiché se la cessione avviene in una fase intermedia (ad esempio tra imprese di ristrutturazione) si rende applicabile l'aliquota ordinaria ([circolare 1/E/1994](#));
- negli **interventi di manutenzione**, invece, l'aliquota del 10% si applica a condizione che il **fornitore dei beni sia lo stesso soggetto che pone in essere l'intervento**.

La stessa [circolare AdE 15/E/2018](#) precisa che *“i beni forniti da un soggetto diverso o acquistati direttamente dal committente dei lavori di manutenzione sono soggetti ad Iva con applicazione dell'**aliquota ordinaria**”*.

Come già anticipato, negli **interventi di manutenzione** è necessario altresì tener conto del “peso” dei beni significativi, la cui elencazione contenuta del **D.M. 29.12.1999** è da considerarsi tassativa, mentre in quelli di **ristrutturazione** si prescinde dalla tipologia e dal valore dei **beni significativi** per l'applicazione dell'aliquota ridotta.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



DIRITTO SOCIETARIO

Emissione azioni senza valore nominale e uso della riserva sovrapprezzo

di **Fabio Landuzzi**

Assonime, ne **Il Caso n. 8/2018**, prendendo lo spunto da una recente **Massima** elaborata dal **Consiglio notarile di Milano** – la **n. 169** – compie una interessante dissertazione sulle **potenzialità** insite nell'utilizzo delle **azioni senza valore nominale**. Va premesso che, più che parlare di azioni “senza” valore nominale, sarebbe più appropriato – come si sottolinea nello stesso studio di Assonime – fare riferimento ad **azioni con valore nominale “implicito” o “inespresso”**; ciò a dire che il valore nominale esiste comunque, ma non è **rigidamente fissato** nello statuto sociale, bensì è rappresentato dal risultato della semplice divisione aritmetica fra il capitale sociale, il cui ruolo e la cui disciplina rimangono immutati, ed il numero delle azioni in circolazione.

I **vantaggi** che derivano dall'emettere azioni senza valore nominale sono in modo particolare associati ad una **semplificazione** nella esecuzione delle **operazioni straordinarie** che impattano sul capitale sociale e quindi sulle azioni in circolazione. Per via del fatto che il valore nominale delle azioni non è più un **elemento dello statuto** sociale, tanto l'ammontare del capitale sociale quanto il numero delle azioni in circolazione possono essere modificati l'uno indipendentemente dall'altro, pur sempre nel **rispetto della disciplina civilistica** vigente.

Una prima tangibile semplificazione consiste nella **possibilità di emettere nuove azioni** in occasione di un **aumento di capitale a pagamento, senza** dover necessariamente **intervenire sul capitale sociale**. In altri termini, l'assemblea straordinaria degli azionisti può deliberare l'aumento di capitale sociale a pagamento mediante l'**emissione di un numero X di nuove azioni**, mantenendo **invariato il capitale sociale** nominale. Quindi, a fronte dell'emissione delle nuove azioni – il cui numero è naturalmente parte dello statuto sociale – accompagnato dai conferimenti dei soci entranti, si ha che il **valore nominale “implicito” delle azioni** in circolazione **diminuisce**, semplicemente per il fatto che a parità di capitale sociale nominale, questo viene suddiviso in un maggior numero di azioni.

Ma **dove viene contabilmente appostato** il valore dei conferimenti degli azionisti entranti, dato che questo importo non è imputato ad incremento del capitale sociale? La risposta indicata nella **Massima** è nella **riserva sovrapprezzo**.

Va da subito sottolineato che tutta la **procedura** deve essere **disciplinata dalle norme ordinariamente applicabili agli aumenti di capitale** a pagamento, quindi:

- la decisione è di **competenza dell'assemblea straordinaria** degli azionisti [ex articolo 2365 cod. civ.](#);
- si applica il **limite di esecuzione** in presenza di azioni non liberate ([articolo 2438 cod. civ.](#));
- tutto l'**apporto imputato a riserva sovrapprezzo**, che in questa circostanza corrisponde al 100%, deve essere **versato immediatamente** ([articolo 2439 cod. civ.](#));
- si applicano poi tutte le norme procedurali tipiche degli **aumenti di capitale a pagamento**.

Quanto alla imputazione dell'aumento di capitale alla riserva sovrapprezzo azioni, secondo la Massima notarile citata, la fattibilità di tale operazione discende dal fatto stesso che **l'imputazione del conferimento al capitale** sociale non sarebbe un **elemento imprescindibile** dell'operazione, poiché ciò che rileverebbe non sarebbe il profilo per così dire "contabile" della imputazione, quanto piuttosto la circostanza che a fronte dell'apporto vengono **create nuove azioni sociali** che **partecipano a pieno titolo** allo stesso capitale sociale di quelle già in circolazione.

Il **sovrapprezzo** è infatti la **destinazione di qualsiasi apporto fuori capitale**, utilizzabile perciò a pieno titolo anche in questa particolare circostanza in cui diventa la **contropartita unica dell'emissione di nuove azioni**. D'altronde, in dottrina si è osservato che **non vi sono norme imperative** che stabiliscono un vincolo di destinazione delle risorse conferite alla società, mentre detto vincolo è solo frutto delle scelte compiute secondo l'autonomia statutaria; così, vi è **libertà di scelta** circa **quanto allocare fra capitale e sovrapprezzo** in occasione del conferimento dei soci. La posizione dei **creditori sociali** non potrebbe risultare in questa circostanza significativamente più **indebolita** rispetto al caso – assolutamente lecito – in cui si decidesse di imputare al capitale solo una minima parte dell'apporto, e destinare la massima parte alla **riserva sovrapprezzo**.

Dall'uso della **riserva sovrapprezzo** quale posta di rilevazione dell'apporto correlato all'aumento di capitale a pagamento con **emissione di azioni senza valore nominale** deriva che **tutto il conferimento in denaro deve essere integralmente versato** al momento della sottoscrizione.

Seminario di specializzazione

RAPPORTO BANCA-IMPRESA: L'ATTIVITÀ DI RISTRUTTURAZIONE FINANZIARIA

Scopri le sedi in programmazione >

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La residenza fiscale delle persone giuridiche

di **EVOLUTION**



La residenza fiscale delle persone giuridiche è disciplinata nel nostro ordinamento dall'articolo 73 comma 3 del Tuir, il quale sancisce che le società e gli enti si considerano fiscalmente residenti in Italia qualora per la maggior parte del periodo d'imposta abbiano nel territorio dello Stato italiano la sede legale, o la sede dell'amministrazione, o l'oggetto principale.

Al fine di approfondire i diversi aspetti della materia, è stata pubblicata in Evolution, nella sezione "Fiscalità internazionale", una apposita Scheda di studio.

Il presente contributo analizza i criteri che vengono individuati dal Tuir ai fini del riconoscimento della residenza fiscale di una società.

Per le società, la "residenza fiscale" viene individuata con il sussistere di uno dei tre criteri indicati dal Tuir:

1. la **sede legale**, si tratta di un criterio oggettivo e formale, facilmente identificabile dall'atto costitutivo e dalle risultanze del Registro delle imprese: di fatto tutte le società costituite in Italia sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato (a meno che naturalmente non abbiano trasferito la residenza in altro Paese);
2. la **sede dell'amministrazione**, seppur non ne esista una definizione positiva, con tale locuzione si è soliti intendere il **luogo in cui si svolge** la concreta **attività amministrativa o direzionale** di una società;
3. l'**oggetto principale**, si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli **scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto**.

I criteri dettati dalla norma sono fra loro alternativi e non classificabili secondo un ordine gerarchico di priorità, sicché, al fine di individuare la residenza a fini fiscali di una società o un ente in Italia, è sufficiente accertare la ricorrenza di uno solo di essi.

Nel momento in cui un soggetto si considera **fiscalmente residente** in Italia dovrà assoggettare a tassazione nel nostro Paese **tutti i redditi, compresi quelli prodotti all'estero** (c.d. principio di **tassazione mondiale**).

Al contrario, un **soggetto fiscalmente residente all'estero** sarà assoggettato a imposizione in Italia soltanto per i redditi **prodotti sul territorio nazionale**.

Alle società non residenti con stabile organizzazione in Italia si applicano le disposizioni di cui all'[articolo 152 del Tuir](#), secondo cui la stabile si considera un'entità separata e indipendente. Da ciò discende l'obbligo di determinare separatamente il reddito della filiale sulla base di un apposito rendiconto economico e patrimoniale, che deve essere redatto secondo i principi contabili previsti per soggetti simili e residenti in Italia.

Nel verificare la residenza fiscale di un soggetto bisogna tenere conto anche di quanto previsto dalla **Convenzione contro le doppie imposizioni** stipulata con l'altro Stato, se esistente.

In **ambito convenzionale** la definizione del **concetto di residenza** ha importanza fondamentale per dirimere i **casi di doppia imposizione** dei redditi che si possono verificare qualora **entrambi gli Stati contraenti** considerino, in base alla propria normativa interna, lo **stesso soggetto fiscalmente residente sul proprio territorio**. In caso di conflitto tra la **norma interna** e quella **convenzionale**, quest'ultima **prevale sempre** sulla prima.

L'Amministrazione finanziaria, nei controlli effettuati per verificare la residenza fiscale in Italia di un soggetto estero, può utilizzare **qualunque elemento indiziario** che possa dimostrare l'**esterovestizione** della società estera.

Particolare attenzione viene posta nelle ipotesi in cui il controllo della residenza ai fini fiscali avviene:

1. in **modo "mirato"**: sulla base di un'analisi preliminare e ragionata della struttura e dell'operatività della società;
2. in **modo "indiretto"**: nelle fasi di accesso presso una società residente presso la quale viene rinvenuta documentazione di varia natura attinente all'operatività di una società formalmente costituita all'estero e che, in quanto tale, non avrebbe titolo per essere custodita in Italia.

Evidentemente, dei tre criteri di collegamento individuati dall'[articolo 73, comma 3, del Tuir](#), assumono rilievo preponderante il criterio della sede dell'amministrazione e quello dell'oggetto principale, i quali vanno analizzati tenendo in debita considerazione i rilevanti mutamenti intervenuti nella dimensione internazionale dell'attività imprenditoriale e delle sue particolari dinamiche legate al mercato.

In tema di residenza fiscale un aspetto importante è quello della **esterovestizione**.

L'**esterovestizione** è il fenomeno delle società costituite in Stati esteri, sia *white* che *black list*, ma con uno o più **criteri di collegamento** con il territorio nazionale.

In sostanza, il fenomeno si concretizza nella **fittizia localizzazione della residenza fiscale** in Paesi diversi dall'Italia, per sottrarsi agli adempimenti tributari previsti dall'ordinamento di reale appartenenza e beneficiare, conseguentemente, del **regime impositivo più favorevole** vigente altrove.



The banner features the Euroconference logo on the left, which includes a stylized 'ec' and the word 'EVOLUTION'. To the right, the text reads: 'Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi, calde come il tuo primo caffè. Aggiornamenti, approfondimenti e operatività, in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.' At the bottom, a dark grey bar contains the text 'richiedi la prova gratuita per 15 giorni >'. The background of the banner shows a network of nodes and lines, and a close-up of a calculator.

EVOLUTION Euroconference

Ogni giorno ti diamo le risposte che cerchi,
calde come il tuo primo caffè.

Aggiornamenti, approfondimenti e operatività,
in un unico portale realizzato da professionisti per i professionisti.

richiedi la prova gratuita per 15 giorni >

RASSEGNA RIVISTE

La trasformazione societaria conseguente il trasferimento di sede in Italia di una società costituita in uno Stato membro dell'Unione Europea: profili civilistici e fiscali – Parte prima

di **Claudio Mazzoleni, Gianluca Cristofori**

Articolo tratto da “La rivista delle operazioni straordinarie n. 7/2018”

Il presente contributo mira principalmente a fornire un inquadramento – ai fini civilistici e delle imposte sui redditi – dell'operazione di trasformazione societaria conseguente il trasferimento in Italia della sede di una società di diritto comunitario. A tal fine verranno analizzate, oltre alla (invero scarna) normativa di riferimento, la prassi dell'Agenzia delle entrate e alcuni interessanti contributi offerti dalla giurisprudenza (nazionale e comunitaria). [Continua a leggere...](#)

[VISUALIZZA LA COPIA OMAGGIO DELLA RIVISTA >>](#)

[Segue il SOMMARIO di La rivista delle operazioni straordinarie n. 7/2018](#)

Diritto e società

“Usufrutto sulle azioni – Diritto agli utili e alla distribuzione di riserve” di *Manuela Grassi e Matteo Battiston*

“La trasformazione eterogenea di società in trust” di *Sergio Pellegrino*

Tributi e accertamento fiscale

“La trasformazione societaria conseguente il trasferimento di sede in Italia di una società costituita in uno Stato membro dell'Unione Europea: profili civilistici e fiscali – Parte prima” di *Gianluca Cristofori e Claudio Mazzoleni*

“Evoluzione del regime di tassazione degli utili provenienti da Paesi a fiscalità privilegiata” di *Valerio Cirimbilla e Luca Fabiano*

Prassi contabile

“Perdita della continuità aziendale, criteri di funzionamento e criteri di liquidazione nel bilancio d'esercizio dopo l'entrata in vigore dell'Oic 11” di *Fabio Landuzzi*

Adempimenti e procedure

“Gli investimenti diretti all'estero: tipologie, strategie, rischi ed errori da evitare” di *Michela Ricozzi e Michele Tavernini*



LA RIVISTA DELLE OPERAZIONI STRAORDINARIE

-35%

Mensile di approfondimento dedicato alla gestione straordinaria di imprese e società

IN OFFERTA PER TE € 107,25 + IVA anziché € 165 + IVA

ABBONATI ORA

Offerta non cumulabile con sconto Privilege ed altre iniziative in corso, valida solo per nuove attivazioni. Rinnovo automatico a prezzo di listino.