

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Sui profili penali dell'esterovestizione

di **Marco Bargagli**

Come noto la corretta qualificazione della residenza fiscale dei soggetti passivi Ires trova una sua precisa collocazione nell'[articolo 73, comma 3, Tuir](#), il quale prevede **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**.²⁰

In riferimento agli eventuali profili penali tributari **dell'esterovestizione societaria** si è recentemente pronunciata la **suprema Corte di Cassazione**, Sezione 3 penale, con la [sentenza n. 41683 del 26.09.2018](#).

In particolare, a seguito di una **verifica fiscale**, l'Amministrazione finanziaria **contestava l'esterovestizione societaria a carico di una società con sede legale a San Marino**, con contestuale segnalazione alla competente Autorità Giudiziaria per il reato previsto nell'ipotesi di **omessa presentazione della dichiarazione dei redditi** (ex [articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#)) e **occultamento o distruzione di documenti contabili** (ex [articolo 10 D.Lgs. 74/2000](#)).

In via preliminare, il giudice di legittimità ha fornito la definizione di **sede amministrativa** e **sede effettiva** dell'ente, intesa, sulla base di un **costante approccio della giurisprudenza**, come il luogo nel quale la società ha il **centro effettivo di direzione e di svolgimento della sua attività**, ove **risiedono gli amministratori**, sia convocata e riunita l'**assemblea sociale**, si trovino **coloro che hanno il potere di rappresentare la società**, ossia il luogo **deputato o stabilmente utilizzato** per l'**accentramento dei rapporti interni** e con i **terzi** in vista del **compimento degli affari** e della **propulsione dell'attività dell'ente** e nel quale hanno **concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente** e dove **operano i suoi organi amministrativi** o i suoi **dipendenti**.

Ai fini penali, secondo la Corte, **l'obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi** da parte di una **società avente residenza fiscale all'estero** sussiste se detta società ha una **stabile organizzazione in Italia**, *"il che si verifica quando si svolgano in territorio nazionale la gestione amministrativa e la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e dell'espletamento dei servizi"*.

La prova dell'esterovestizione e della **natura fittizia della sede legale estera** era stata desunta, da parte del **giudice di merito**, acquisendo numerosi **elementi indiziari**, di seguito evidenziati:

- la **titolarità di rapporti di conto corrente bancario** sia in Italia che in San Marino, ma

l'utilizzo di quelli accesi in Italia **per la gran parte delle operazioni;**

- la **testimonianza dell'unica dipendente della società**, che aveva riferito *“di avere avuto esclusivamente **contatti con un avvocato** (e non con il legale rappresentante) che la aveva **proposto l'assunzione** e di non aver mai svolto, però, **alcuna attività per la società**, dalla quale, anzi, **non era stata nemmeno retribuita, e della cui attività era all'oscuro**”;*
- la presenza di **un'operatività societaria lunga circa nove anni**, a fronte della quale l'imputato aveva allegato un **contratto di locazione finanziaria di un capannone** situato a San Marino di **durata biennale;**
- il **contemporaneo svolgimento**, da parte dell'imputato, di un'attività in altro luogo ove era stata aperta una seconda sede;
- il fatto che la **documentazione mancante non risultava depositata presso lo Stato di residenza formale della società;**
- la circostanza che a San Marino **erano state rinvenute, presso uno studio commerciale, un esiguo numero di fatture attive passive** a fronte di un **ingente fatturato complessivo nel triennio di riferimento;**
- il fatto che a fronte di **nove anni di attività**, erano stati prodotti **solo i bilanci relativi a due annualità** e le dichiarazioni fiscali erano state **depositate dopo oltre dieci anni;**
- il **rinvenimento presso l'abitazione dell'imputato di timbri, moduli, corrispondenza** ed altra documentazione relativi alla società esterovestita **non rinvenuti nella sede sammarinese della stessa.**

Quindi la **prova dell'esterovestizione** non derivava, **ai fini penali-tributari**, da mere presunzioni fiscali, ma da un preciso **quadro indiziario penalmente rilevante**, basato su numerosi **elementi raccolti nel corso del giudizio di merito.**

Ciò posto, ai fini penali il contribuente è stato **assolto per il delitto previsto per l'omessa presentazione della dichiarazione**, per **l'impossibilità di stabilire, oltre ogni ragionevole dubbio, il superamento della soglia di punibilità** prevista dalla norma.

Di contro, il legale rappresentante della società è stato condannato per **l'occultamento delle scritture contabili reperite presso soggetti terzi e non esibite ai verificatori.**

Tale reato è infatti punito **a prescindere dall'entità dell'imposta evasa**, tenuto conto che l'elemento costitutivo della fattispecie delittuosa è costituito **dall'impossibilità di ricostruire il reddito od il volume d'affari** derivante dalla **distruzione o dall'occultamento di documenti contabili.**

A parere degli ermellini, il **reato di occultamento delle scritture contabili** è escluso solo quando il **risultato economico delle operazioni prive della documentazione obbligatoria** può essere ugualmente accertato in base ad altra documentazione conservata dall'imprenditore interessato; solo in questo caso, infatti, *“manca la necessaria offensività della condotta”.*

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

Master di specializzazione

FISCALITÀ INTERNAZIONALE: CASI OPERATIVI E NOVITÀ

[Scopri le sedi in programmazione >](#)