

PENALE TRIBUTARIO

Confermata la rilevanza penale dell'esterovestizione

di Marco Bargagli

Per espressa disposizione normativa, ai sensi dell'[articolo 73, comma 3, Tuir](#), una società è **considerata fiscalmente residente in Italia** quando, per la maggior parte del periodo d'imposta, ha mantenuto la sede **legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato**.

La **sede legale** è un **requisito di carattere formale** e si identifica con la **sede sociale** indicata nell'**atto costitutivo o nello statuto**. Inoltre, anche nelle comunicazioni effettuate agli **Uffici finanziari e nel Registro delle imprese** deve essere sempre indicata la **sede legale della società**.

Per **oggetto principale** si intende invece **l'attività d'impresa effettivamente esercitata** dalla società o dall'ente giuridico, ovvero il **core business della persona giuridica**.

La **sede dell'amministrazione** di una società può invece definirsi come il **quartier generale della società o dell'ente**, ossia il luogo dove vengono **assunte le decisioni** fondamentali che riguardano l'impresa, dove vengono definiti gli **indirizzi strategici** e diramate le pertinenti **direttive aziendali**.

Sul punto, la Corte di cassazione ([sentenza n. 3604 del 16.06.1984](#)), ha affermato che la **«sede effettiva» delle persone giuridiche** è *il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente.*

La **sede effettiva** non coincide con il luogo in cui si trova un recapito della persona giuridica, *ma si identifica con il luogo dove si svolge la preminente attività direttiva ed amministrativa dell'impresa* (cfr. **Corte di Cassazione sentenza n. 2515/1976, n. 2472/1981 e n. 3910/1988**).

Infine, la **giurisprudenza di legittimità** (**Corte di cassazione, sentenza n. 3028 del 13.10.1972**), ha sottolineato che la **sede effettiva** di una persona giuridica non è semplicemente il luogo ove si trovano i suoi beni, i suoi stabilimenti e dove si svolge l'attività produttiva, *ma quello in cui abbiano effettivo svolgimento anche l'attività amministrativa e direzionale, ove cioè risieda il suo legale rappresentante, i suoi amministratori e dove sono convocate le assemblee societarie*.

Con specifico riferimento ai **profili penali tributari dell'esterovestizione societaria**, più di recente si è espressa la **suprema Corte di cassazione**, Sezione 3 penale, con la [sentenza n.](#)

[39678/2018 del 04.09.2018](#), nella quale gli ermellini hanno:

- tracciato, sotto il profilo giuridico, gli **elementi sostanziali** che caratterizzano l'esterovestizione societaria;
- confermato le **argomentazioni espresse dal giudice di merito**, che aveva sancito la **responsabilità penale** del soggetto passivo per **omessa dichiarazione**, sanzionata dall'[articolo 5 D.Lgs. 74/2000](#).

In sentenza si legge che **la finalità delle norme emanate in tema di esterovestizione** è quella di **contrastare quei fenomeni di fittizia localizzazione all'estero della residenza fiscale**, ivi posizionando la sede legale *“onde creare un'apparenza di residenza fiscale nello Stato estero ma conservando, nella sostanza in Italia, in modo occulto e non trasparente, il centro amministrativo, decisionale ed operativo della società”*.

A questo punto, i supremi giudici analizzano i **singoli elementi** che **caratterizzano la residenza fiscale del soggetto passivo**.

Il **riferimento alla sede legale**, che può essere **fittizia e non coincidere con quella effettiva**, va inteso come il luogo in cui **opera il centro direttivo e amministrativo della società**, ove avviene il **compimento di atti giuridici in nome di essa**, con l'abituale presenza degli amministratori, investiti della relativa rappresentanza.

Di contro, la **sede dell'amministrazione** viene definito come il luogo da cui **effettivamente provengono gli impulsi volitivi** inerenti l'attività societaria, cioè il luogo in cui si esplicano la **direzione e il controllo** di detta attività.

Nello specifico, qualora gli **amministratori risiedano all'estero** ma **svolgano le proprie funzioni a mezzo di procuratori operanti in Italia**, a parere dei giudici di piazza Cavour si dovrà individuare sul territorio nazionale il luogo della **concreta messa in esecuzione** da parte dei predetti procuratori delle direttive ad essi impartite e, quindi, la **residenza fiscale societaria**.

Sulla base delle **raccomandazioni Ocse**, come previsto dall'articolo 4 del modello di Convenzione internazionale contro le doppie imposizioni, la **sede di direzione effettiva** deve essere individuata in un'ottica di **prevalenza della sostanza sulla forma**, sulla base dei seguenti elementi:

- luogo dove **vengono assunte le decisioni chiave**, di natura **gestionale e commerciale**, necessarie per la conduzione dell'attività di impresa;
- luogo dove la persona o il gruppo di persone che esercitano le funzioni di maggior rilievo **assumono ufficialmente le loro decisioni**;
- luogo di **determinazione delle strategie** che dovranno essere adottate dall'ente nel suo insieme.

In definitiva a **parere della Corte di cassazione**:

- i giudici di merito hanno **correttamente ritenuto** che il **soggetto di diritto estero** avesse, in **modo fittizio, localizzato** la residenza fiscale di una società in un **Paese con un trattamento fiscale più vantaggioso di quello nazionale**, al solo scopo di **sottrarsi al più gravoso regime italiano**;
- al fine di **identificare la sede di direzione effettiva di un ente** deve essere preso in considerazione *"il luogo ove l'attività principale e sostanziale è esercitata"* (come peraltro già affermato dalla giurisprudenza di legittimità (cfr. Corte di Cassazione, sentenza n. 7080 del 24.01.2012);
- l'**obbligo di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi** da parte di società avenire residenza fiscale all'estero, la cui omissione integra il reato previsto dall'[articolo 5 Lgs. 74/2000](#), sussiste se detta società abbia *"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*.

Seminario di specializzazione

LA DISCIPLINA CFC E IL RIMPATRIO DEGLI UTILI ESTERI

[Scopri le sedi in programmazione >](#)