

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Esterovestizione societaria: la notifica dell'avviso di accertamento

di Marco Bargagli



Come noto, nella **letteratura internazionale-tributaria**, la **sede di direzione effettiva della persona giuridica** sul territorio dello Stato italiano **determina la residenza fiscale della società in base al *worldwide principle***, con conseguente **tassazione dei redditi ovunque prodotti nel mondo**.

A tal fine, il legislatore ha introdotto **precise disposizioni** che consentono di **contrastare insidiosi fenomeni di pianificazione fiscale internazionale**, posti in essere mediante la **fittizia localizzazione all'estero** della sede di una **società o di un ente**.

Nello specifico, **a livello domestico, la normativa sostanziale di riferimento** prevede che:

- le **società, gli enti e i *trust*** sono considerati **residenti in Italia** quando, per la **maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni)**, hanno in alternativa la **sede legale** o la **sede dell'amministrazione** o l'**oggetto principale nel territorio dello Stato** ([articolo 73, comma 3, Tuir](#));
- **salvo prova contraria**, si considera **esistente nel territorio dello Stato** la **sede dell'amministrazione** di società ed enti che **detengono partecipazioni di controllo**, ai sensi dell'[articolo 2359, comma 1, cod. civ.](#), in altre società ed enti se, **in alternativa**:
 1. **sono controllati, anche indirettamente**, ai sensi dell'[articolo 2359, comma 1, cod. civ.](#), **da soggetti residenti nel territorio dello Stato**;
 2. sono **amministrate da un consiglio di amministrazione**, o altro organo equivalente di gestione, **composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato**.

Ciò posto, a titolo **meramente esemplificativo**, nel corso di una **verifica fiscale effettuata nei confronti di una *holding* capogruppo italiana** potrebbe essere constatata la c.d. **"esterovestizione societaria"** di una **controllata non residente**, con la conseguenza che i **redditi dichiarati nello Stato estero sarebbero soggetti a tassazione in Italia**.

Per la **notifica dell'avvio della verifica fiscale** al soggetto non residente e, successivamente, dell'atto impositivo, possono essere utilizzate le **norme internazionali** recepite nel nostro ordinamento giuridico e, segnatamente:

- l'[articolo 60 D.P.R. 600/1973](#), il quale prevede che, in alternativa a quanto stabilito dall'[articolo 142 c.p.c.](#), la notificazione ai **contribuenti non residenti** può essere **validamente effettuata** mediante spedizione di **lettera raccomandata con avviso di ricevimento all'indirizzo della residenza estera rilevato dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero** o a quello della **sede legale estera risultante dal registro delle imprese** ([ex articolo 2188 cod. civ.](#));
- l'[articolo 60-bis P.R. 600/1973](#), in base al quale l'**Amministrazione finanziaria italiana** può chiedere **all'autorità competente di un altro Stato membro** di notificare al destinatario, secondo le norme sulla notificazione dei corrispondenti atti vigenti nello Stato membro interpellato, **tutti gli atti e le decisioni degli organi amministrativi dello Stato relativi all'applicazione della legislazione interna** sulle imposte indicate nell'articolo 2 della Direttiva relativa alla cooperazione amministrativa in campo fiscale [n. 2011/16/UE del 15.02.2011](#) del Consiglio, che ha **abrogato la Direttiva 77/799/CEE del 19.12.1977**.

In merito, anche la **prassi operativa** ha chiarito che, per quanto **concerne l'eventuale notifica di questionari o altri atti a contribuenti non residenti**, valgono le disposizioni in tema di **notifica degli avvisi di accertamento e degli altri atti tributari ai soggetti esteri** in precedenza richiamate, in base alle quali:

- **è facoltà del contribuente** che **non ha la residenza nello Stato e non vi ha eletto domicilio** o che **non abbia costituito un rappresentante fiscale**, comunicare alla competente Agenzia delle entrate **l'indirizzo estero per la notificazione degli avvisi e degli altri atti che lo riguardano**;
- **la notifica ai contribuenti non residenti è validamente effettuata** anche mediante spedizione di lettera raccomandata con avviso di ricevimento **all'indirizzo della residenza estera**.

In **manca dei predetti indirizzi**, la **spedizione della lettera raccomandata con avviso di ricevimento** può essere effettuata **all'indirizzo estero indicato dal contribuente nelle domande di attribuzione del numero di codice fiscale o variazione dati**.

In definitiva, la **notifica al contribuente** interessato può **validamente ritenersi eseguita** presso:

- **l'indirizzo estero** eventualmente comunicato nei termini sopra indicati all'Agenzia delle entrate;
- **la residenza rilevata dai registri dell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero** (cfr. "*Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali*", circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza, **volume II - parte III - capitolo 2, "Poteri esercitabili"**, pag. 40).

Sempre in **tema di notifica degli atti** nei confronti di una **società esterovestita**, giova ricordare anche l'orientamento espresso dalla [CTR Lazio, con la sentenza n. 6474 del 20.11.2019](#) che, nella particolare ipotesi di **riqualificazione della residenza fiscale di una società con sede legale in Lussemburgo**, ha sancito la **regolarità della notifica effettuata presso la sede amministrativa in Italia della società di diritto estero** (individuata a norma dell'[articolo 73, comma 3, Tuir](#)).

Il **giudice di merito**, richiamando l'orientamento espresso in sede di legittimità (*ex multis* cfr. [Corte di Cassazione, sentenza SS.UU. n. 14917 del 20.07.2016](#)), ha rilevato che **la notifica di un atto è inesistente** solo quando venga posta in essere un'attività priva degli **elementi costitutivi essenziali** idonei a rendere **riconoscibile un atto qualificabile come notificazione**, ricadendo ogni altra ipotesi di **difformità dal modello legale nella categoria della nullità**.

Nel **caso esaminato dal giudice del gravame** la notifica dell'atto ha **raggiunto il suo scopo**, tenuto conto che il **contribuente è stato posto in condizione di controdedurre** e non ha **indicato alcun pregiudizio conseguente all'asserita irregolare notifica**.