

Edizione di lunedì 17 Aprile 2023

CASI OPERATIVI

Aliquote Iva delle prestazioni delle cliniche private

di Euroconference Centro Studi Tributari

ADEMPIMENTO IN PRATICA

Le regole di contabilizzazione dei ricavi

di Stefano Rossetti

REDDITO IMPRESA E IRAP

La plusvalenza e le minusvalenze da lease back: ultimi spunti giurisprudenziali

di Paolo Meneghetti - Comitato Scientifico Master Breve 365

CRISI D'IMPRESA

Novità in arrivo per gli istituti del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza

di Francesca Dal Porto

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Esterovestizione societaria: la rilevanza del vantaggio fiscale in ambito UE

di Marco Bargagli

CASI OPERATIVI

Aliquote Iva delle prestazioni delle cliniche private

di **Euroconference Centro Studi Tributari**



Domanda

Si chiede, in riferimento alle prestazioni erogate da parte di una clinica privata, quali siano le corrette aliquote Iva:

- degenza paziente – esente nei limiti del costo del medico operante
- accompagnatore – 10%
- affitto sala operatoria – 22%
- utilizzo dispositivo medico durante intervento chirurgico – esente
- infermiere di sala – esente
- materiali per intervento chirurgico (bisturi, etc..) – 22%
- farmaci – 10%
- esame istologico *post* operatorio – esente
- sacche di sangue per intervento chirurgico – esenti
- esami medici durante il ricovero – esenti
- fisioterapia durante il ricovero – esente

[LEGGI LA RISPOSTA DI CENTRO STUDI TRIBUTARI SU EVOLUTION...](#)



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Le regole di contabilizzazione dei ricavi

di **Stefano Rossetti**



I ricavi, in base ai postulati della prudenza e della competenza, devono essere:

- indicati solo se **realizzati** dalla data di chiusura del bilancio;
- imputati nel conto economico in cui essi **maturano**.

Il primo aspetto attiene alla **certezza** dell'esistenza del ricavo, ovvero il possesso di un titolo giuridico idoneo che permetta il conseguimento del ricavo, mentre il secondo aspetto riguarda la **collocazione temporale** del ricavo, la quale dipende dalle tempistiche dello svolgimento dell'operazione.

Il principio contabile **OIC 34** (ancora nella versione in bozza) si occupa di fornire indicazioni relative alla migliore prassi contabile in merito alla contabilizzazione dei ricavi.

Il processo delineato dal predetto principio contabile si articola nelle seguenti fasi:

- **l'individuazione delle singole unità di contabilizzazione;**
- **la valorizzazione delle singole unità di contabilizzazione;**
- **l'applicazione del principio della competenza.**

Nell'ambito del processo che porta all'iscrizione dei ricavi, quindi, il redattore del bilancio, in prima battuta, deve procedere con l'analisi del contratto di vendita al fine di stabilire quali sono le unità elementari di contabilizzazione.

Nello specifico, devono essere trattati separatamente i singoli beni, servizi o altre prestazioni che attraverso il contratto sono promesse al cliente.

Secondo il principio contabile OIC 34, la segmentazione del contratto è necessaria, in quanto da un unico contratto di vendita possono scaturire **più diritti e obbligazioni da contabilizzare separatamente**.

Quanto sopra, non è necessario quando:

- **i beni e i servizi previsti dal contratto sono integrati o interdipendenti tra loro.** Ciò accade quando i singoli beni o servizi non possono essere utilizzati separatamente dal cliente ma solo in combinazione gli uni agli altri;
- **una o più prestazioni previste dal contratto non rientrano nelle attività caratteristiche della società e sono prestate gratuitamente.**

Dopo aver determinato le singole unità elementari di contabilizzazione, il redattore del bilancio deve procedere con la valorizzazione di ciascuna di esse allocando il prezzo complessivo del contratto a ciascuna unità elementare di contabilizzazione identificata.

Il prezzo complessivo del contratto è quello **desumibile dalle clausole del contratto**.

Se nel contratto vi sono corrispettivi variabili, il redattore del bilancio deve procedere alla valorizzazione di tali componenti.

Oltre a quanto sopra, nella determinazione del prezzo complessivo si deve tenere conto anche degli importi pagati al cliente che sono assimilabili a **sconti** e quindi contabilizzati in riduzione del prezzo complessivo. Viceversa, gli importi pagati al cliente relativi a prestazioni ricevute, inclusi nel medesimo contratto, sono da contabilizzare come costo.

Nei casi in cui il prezzo complessivo del contratto debba essere corrisposto in un lasso temporale **superiore ai 12 mesi** dal momento della rilevazione iniziale, occorre procedere con l'attualizzazione dello stesso applicando il tasso di interesse di mercato. Ciò deve avvenire quando **non sono previsti interessi** ovvero quando il tasso di interesse è **significativamente** diverso da quello di mercato.

Il prezzo complessivo determinato come prima visto deve essere allocato a ciascuna unità elementare di contabilizzazione sulla base del rapporto tra:

- il prezzo di vendita della singola unità elementare di contabilizzazione;
- la somma dei prezzi di vendita di tutte le unità elementari di contabilizzazione incluse nel contratto.

Dopo aver determinato il valore delle singole unità elementari di contabilizzazione, la società dovrà procedere con lo stabilire il momento in cui rilevare il ricavo in bilancio sulla base del principio di **competenza economica**.

Ai fini dell'applicazione del principio della competenza, occorre distinguere tra operazioni di:

- **cessione di beni;**
- **prestazioni di servizi.**

In caso di **vendita di beni**, i ricavi relativi alle singole unità elementari di contabilizzazione sono rilevati quando tutte le seguenti condizioni sono soddisfatte:

- **è avvenuto il trasferimento sostanziale dei rischi e dei benefici connessi alla vendita.**
Nel valutare se il trasferimento sostanziale dei rischi sia avvenuto, la società deve considerare sia fattori qualitativi (ad esempio una valutazione delle clausole contrattuali) sia fattori quantitativi (ad esempio una valutazione dell'esperienza storica). Il trasferimento sostanziale dei benefici avviene quando la società trasferisce alla controparte la capacità di decidere dell'uso del bene e di ottenerne i relativi benefici in via definitiva (i benefici sono i possibili flussi di cassa che si possono ottenere direttamente o indirettamente dal bene). Quindi i benefici sono trasferiti al cliente quando lo stesso può disporre dei beni liberamente, rivendendoli in totale e completa autonomia, concedendoli in affitto o utilizzandoli nella propria produzione. Alcuni esempi delle modalità con cui un'impresa può ottenere tali benefici sono i seguenti:
 - l'uso del bene per la produzione di altri beni o per la prestazione di servizi;
 - l'uso del bene per aumentare il valore di altri beni;
 - l'uso del bene per estinguere passività o ridurre oneri;
 - la vendita o lo scambio dei beni.
- **l'ammontare dei ricavi può essere determinato in modo attendibile;**
- **il processo produttivo dei beni è completato.**

In caso di **prestazione di servizi**, invece, i ricavi sono rilevati al conto economico in base allo stato di avanzamento se sono rispettate entrambe le seguenti condizioni:

- **l'accordo tra le parti prevede che il diritto al corrispettivo per il venditore matura via via che la prestazione è eseguita;**
- **l'ammontare del ricavo di competenza può essere misurato attendibilmente.**

REDDITO IMPRESA E IRAP

La plusvalenza e le minusvalenze da lease back: ultimi spunti giurisprudenziali

di **Paolo Meneghetti** - Comitato Scientifico Master Breve 365

Il **Tuir** contiene norme che regolano la disciplina delle plusvalenze o minusvalenze da operazione di *lease back*?

La risposta a questa domanda è fondamentale poiché se essa fosse **positiva** allora sarebbe necessario **seguire le regole** ivi contenute, se essa fosse **negativa** si potrebbe invocare il principio di **derivazione semplice** e ritenere rilevante, ai fini della determinazione del reddito, ciò che è iscritto nel conto economico.

Questo dibattito è in corso e vede da una parte la tesi sostenuta dalla dottrina e, possiamo dire, anche da un orientamento della giurisprudenza della Corte di Cassazione, e dall'altra vi è la posizione della Agenzia delle Entrate, che accetta solo in parte le argomentazioni contrarie al proprio pensiero.

Poniamo il caso più classico del **lease back immobiliare**, che si sostanzia in una cessione di fabbricato che produce plusvalenze e in un correlato **contratto di leasing immobiliare**, diciamo di durata 12 anni.

In base al disposto civilistico di cui all'[articolo 2425 bis, comma 4, cod. civ.](#), la **plusvalenza** in oggetto va ripartita lungo la **durata del contratto di leasing**, considerando che l'intera operazione di cessione e stipula di leasing va vista unitariamente come una operazione di finanziamento con cessione di bene in garanzia, quindi i proventi ad essa correlati vanno inseriti a conto economico in base alla durata con cui i costi per canone vengono addebitati.

Da qui la **gestione della plusvalenza conseguita come risconto passivo**, per tornare al caso dell'esempio, di ammontare 11/12 della plusvalenza conseguita con la cessione.

Ma questa modalità può essere considerata rilevante anche ai fini fiscali?

Sul punto l'Agenzia delle Entrate intervenne nel 2017, con la [risoluzione 77/E/2017](#), che, richiamando il precedente della [risoluzione 38/E/2010](#) ha affermato che l'imputazione del componente positivo a conto economico in base alla durata del contratto di leasing **non è stata accompagnata da una correlata norma fiscale**, pertanto ai fini della determinazione dell'imponibile la plusvalenza al massimo può essere **rateizzata nella consueta procedura di**

cui al citato articolo 86 del Tuir.

Per dirla più correttamente, la tesi delle Entrate poggia su un presupposto e cioè che l'operazione di *lease back* altro non sia se non la **somma di due separati negozi giuridici**: da una parte la **cessione di un cespite ad un soggetto terzo**, dall'altra la **sottoscrizione di una normale contratto di leasing**.

Coerentemente con questa impostazione l'Agenzia fa notare che vi è una **norma del Tuir che regola la tassazione delle plusvalenze** e cioè l'articolo 86 che al comma 4 permette la **rateazione** delle stesse in un lasso temporale massimo di 5 anni.

Al centro della questione vi è quindi la **qualificazione giuridica ed economica della operazione di lease back**, vista unitariamente come negozio avente causa di finanziamento dal codice civile, o, al contrario, spezzata nelle due operazioni che formalmente la generano cioè cessione e contratto di locazione finanziaria.

Tuttavia la [risoluzione 77/E/2017](#) ha preso atto che, con l'applicazione del **principio di derivazione rafforzata**, lo scenario fiscale muta nel senso che per i soggetti che possono applicare il principio suddetto si avrà rilevanza fiscale anche per il trattamento della plusvalenza di cui all'[articolo 2425 bis cod. civ.](#)

Ciò in quanto la derivazione rafforzata permette di **dare supremazia anche tributaria al trattamento contabile** di una certa operazione per quanto riguarda i seguenti tre aspetti: qualificazione, classificazione ed imputazione temporale.

Qualificando il *lease back* come una **operazione unitaria di finanziamento** il trattamento contabile vale anche ai fini della determinazione dell'imponibile.

Ma tutto ciò, concludeva la [risoluzione 77/E/2017](#) **solo per chi può applicare la derivazione rafforzata**, cioè le società di capitali che redigono **almeno il bilancio abbreviato** e le **micro Srl che per opzione scelgano di redigere il bilancio in forma ordinaria** (si vedano, sul punto, le modifiche introdotte dall'[articolo 8 D.Lgs. 73/2022](#)).

È su questo punto che va registrata la **posizione difforme della Corte di Cassazione** con la sentenza n. 29236/2021, nella quale si afferma: ***“Il contratto di sale and lease back, infatti, ha una causa diversa dal contratto di vendita puro e semplice, trattandosi di un contratto unico, complesso con causa finanziaria non scomponibile nei suoi elementi, e le diverse modalità di iscrizione nel bilancio delle relative plusvalenze, in ossequio ai principi contabili internazionali, ne sono la prova (e la relativa conseguenza).***

La causa finanziaria del contratto impedisce difatti di assimilare (a fini fiscali) la somma ricevuta dal concedente al corrispettivo dell'acquirente, ed il fatto che il legislatore tributario non abbia disciplinato la specifica materia non può essere motivo per trarne la conseguenza dell'inapplicabilità ad esso della ripartizione pluriennale, anche a fini fiscali, della plusvalenza ottenuta con la cessione del bene, ben potendo valere l'esatto contrario”.

E poco oltre conclude: *“In tema di determinazione del reddito d’impresa, **la plusvalenza ottenuta dalla cessione di un bene in forza di contratto di sale and lease back**, contratto socialmente tipico con causa finanziaria (quindi diversa da quella del contratto di vendita), è difatti **ripartita, in applicazione dell’articolo 2425-bis c.c., in funzione della durata del contratto di locazione**”.*

Ai fini di pervenire a tale conclusione, si badi bene, è del tutto **irrilevante la circostanza che la società in questione applichi o meno la derivazione rafforzata**, poiché l’articolo 86 Tuir è **inapplicabile ad una operazione che va trattata non come una vendita e successivo contratto di leasing**, bensì come un unitario negozio giuridico/economico dal quale scaturiscono componenti positivi e negativi da trattare con uguale ripartizione temporale.

Si crea quindi un aperto dissidio tra la tesi sostenuta dalle Entrate secondo cui solo le società che applicano la **derivazione rafforzata** possono diluire la plusvalenza in base alla durata civilistica del contratto di leasing, e la tesi della Cassazione secondo cui le ordinarie regole del Tuir (derivazione semplice) permettono di dare **rilevanza anche fiscale alla ripartizione civilistica** della plusvalenza.

Nel caso contrario in cui la cessione del cespite al leasing generi una **minusvalenza** si deve notare che dal punto di vista fiscale la citata [circolare 38/E/2010](#) aveva **già ammesso la deducibilità della minusvalenza** se generata da una cessione avvenuta a **valori di mercato**, in piena concordanza con quanto deve ritenersi corretto anche sul piano contabile (OIC 12).

Se, diversamente, la minusvalenza fosse originata da **scelte negoziali difformi dal valore di mercato**, essa andrebbe **imputata a conto economico** in base alla durata del contratto di leasing, e, si ritiene, anche dal punto di vista fiscale la deducibilità dovrebbe seguire il corretto comportamento civilistico.

CRISI D'IMPRESA

Novità in arrivo per gli istituti del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza

di **Francesca Dal Porto**



Nel Consiglio dei Ministri del 16 marzo 2023 è stato approvato il testo della **legge delega per la riforma fiscale 2023**.

Per dare avvio a tale riforma occorre attendere i decreti legislativi attuativi da emanarsi, a cura dell'esecutivo, entro 24 mesi dalla data di entrata in vigore della legge delega.

Tra le **novità** previste, alcune hanno ad oggetto gli istituti del codice della crisi di impresa e dell'insolvenza, sia dal punto di vista delle **modalità di tassazione** del reddito delle imprese che fanno ricorso a tali istituti, sia dal punto di vista della **possibilità di introdurre proposte a stralcio dei tributi**.

In particolare, nella bozza del testo approvato, è previsto un **regime di tassazione del reddito delle imprese**, comprese quelle minori e le grandi imprese, **diverso a seconda che si faccia ricorso a istituti liquidatori o di risanamento**.

Nel caso di **istituti liquidatori**, che prevedono cioè la liquidazione dell'attività e di conseguenza l'estinzione dell'impresa debitrice, il reddito di impresa si determinerà sulla base del **metodo del residuo attivo conseguito in un periodo unico**.

Tale metodo è di fatto utilizzato fino ad oggi nelle procedure fallimentari (e di liquidazione coatta) dove, al termine della procedura, il curatore è tenuto a presentare, entro l'ultimo giorno dell'undicesimo mese successivo alla chiusura, la dichiarazione dei redditi per l'intero periodo fallimentare, ossia dalla data di inizio alla data di chiusura della procedura stessa.

Con tale metodo, occorre **confrontare il patrimonio netto** all'inizio della procedura, determinato in base a valori fiscalmente riconosciuti, **con il residuo attivo** (dopo l'effettuazione del riparto finale) alla fine: la differenza sarà oggetto di tassazione ([articolo 183 Tuir](#)).

Naturalmente in caso di **patrimonio netto iniziale negativo** lo stesso sarà considerato pari a zero.

Il patrimonio netto dell'impresa all'inizio del procedimento concorsuale è determinato mediante il confronto, sulla base dei valori riconosciuti ai fini delle imposte sui redditi, tra le attività e le passività risultanti dal **bilancio redatto e allegato alla dichiarazione iniziale del curatore**.

Nel caso di **istituti di risanamento** invece, per i quali l'estinzione non si verifica, la bozza di riforma prevede che si applichi **l'ordinaria disciplina del reddito d'impresa**.

In questo caso, è altresì previsto l'adeguamento degli obblighi e degli adempimenti, anche di carattere dichiarativo, da porre a carico delle procedure, anche relativamente al periodo d'imposta precedente.

Nella bozza di legge di riforma, tra le novità è prevista anche quella di **estensione agli istituti liquidatori**, nonché al concordato preventivo e all'amministrazione straordinaria delle grandi imprese anche non liquidatori, **del regime di adempimenti attualmente previsto ai fini dell'Iva** per la liquidazione giudiziale dall'[articolo 74 bis D.P.R. 633/1972](#).

La bozza prevede ancora **l'estensione a tutti gli istituti** disciplinati dal codice della crisi di impresa e dell'insolvenza (composizione negoziata ex articolo 12 e ss. CCII; piano attestato di risanamento ex [articolo 56 CCII](#); accordi di ristrutturazione dei debiti ex [articoli 57, 60, 61 CCII](#); convenzione di moratoria ex [articolo 62 CCII](#); concordato preventivo ex [articolo 84 CCII](#); piano di ristrutturazione soggetto ad omologa di cui all'[articolo 64 bis CCII](#); liquidazione giudiziale ex [articolo 121 CCII](#); concordato minore ex [articolo 74 CCII](#) e liquidazione controllata ex [articolo 268 CCII](#); liquidazione coatta amministrativa ex [articolo 293 CCII](#)) **delle disposizioni recate dagli articoli 88, comma 4-ter, e 101, comma 5, Tuir**, nonché **dall'articolo 26, commi 3-bis, 5, 5-bis e 10-bis, del D.P.R. 633/1972**, e l'esclusione delle responsabilità previste dall'[articolo 14 D.Lgs. 472/1997](#) e dall'[articolo 2560 cod. civ.](#)

In particolare, [l'articolo 88, comma 4-ter, Tuir](#) prevede un regime fiscale di favore per cui **non si considerano sopravvenienze attive**:

- la riduzione dei debiti dell'impresa derivanti dall'esecuzione di un concordato fallimentare o preventivo liquidatorio o di procedure estere equivalenti;
- la riduzione dei debiti dell'impresa derivanti dall'esecuzione di un concordato di risanamento, da un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato, da un piano attestato di risanamento, pubblicato nel Registro delle Imprese o da procedure estere equivalenti, per la parte che eccede le perdite pregresse e di periodo senza considerare il limite dell'80% e gli interessi passivi e gli oneri finanziari assimilati.

In sostanza, le **norme fiscali di favore** su menzionate, e ad oggi limitate alle casistiche citate, con la riforma **saranno applicabili a tutti gli istituti del codice** e, in particolare, a tutti i piani

che prevedano falcidie dei debiti.

L'[articolo 101, comma 5, Tuir](#), per il quale è prevista l'estensione a tutti gli istituti, prevede che **le perdite su crediti siano deducibili** ad oggi:

- se risultano da elementi certi e precisi;
- se riferite a crediti di modesta entità e sia decorso il termine di 6 mesi dalla scadenza del pagamento;
- in ogni caso se il debitore è assoggettato a procedure concorsuali o ha concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ex [articolo 182 bis L.F.](#), o un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, comma 3, lett. d) L.F. o è assoggettato a procedure estere equivalenti.

L'[articolo 26 commi 3 bis, 5, 5 bis e 10 bis del D.P.R. 633/1972](#) la cui applicazione, sulla base della bozza, sarà estesa a tutti gli istituti del codice della crisi, disciplina il **momento in cui il creditore, nell'ambito di una procedura concorsuale, può recuperare l'Iva** compresa nel credito che non sarà soddisfatto a causa della procedura in essere.

Per quanto riguarda, infine, l'estensione a tutti gli istituti delle **esclusioni dalle responsabilità** di cui agli [articoli 14 D.Lgs. 472/1997](#) e [2560 cod. civ.](#), si ricorda che trattasi rispettivamente della esclusione da responsabilità del cessionario nella cessione di azienda e della esclusione da responsabilità per i debiti relativi all'azienda ceduta.

Nella bozza di riforma approvata, infine, è prevista l'introduzione di disposizioni che disciplinino gli effetti derivanti dall'accesso delle imprese a uno dei predetti istituti relativamente:

- **al rimborso e alla cessione dei crediti d'imposta** maturati nel corso delle procedure, prevedendo che, nelle procedure liquidatorie, tali operazioni siano possibili anche prima della chiusura della procedura, previo accertamento degli stessi crediti da parte dell'Amministrazione finanziaria;
- **alla notifica degli atti impositivi**, prevedendone l'obbligo nei riguardi sia degli organi giudiziali che dell'impresa debitrice e attribuendo nelle procedure liquidatorie la legittimazione processuale agli organi giudiziali, ferma restando, in ogni caso, quella dell'impresa debitrice.

Ultima novità inserita nella bozza di riforma, ma non in ordine di importanza, è quella di prevedere, nell'ambito dei vari istituti disciplinati dal codice, la possibilità di raggiungere un accordo sul pagamento parziale o dilazionato dei tributi anche locali: di fatto **estendendo la disciplina della transazione fiscale a tutti gli istituti regolati dal CCII ed ampliandola anche ai tributi locali**.

Ad oggi tale possibilità è ammessa solo per alcuni istituti: con l'intervento previsto diventerebbe possibile anche nell'ambito della composizione negoziata per la soluzione della

crisi di impresa, prevedendo l'intervento del Tribunale.

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Esterovestizione societaria: la rilevanza del vantaggio fiscale in ambito UE

di **Marco Bargagli**



L'esatta individuazione della residenza fiscale di un soggetto passivo costituisce, per gli operatori economici ad ampio respiro internazionale, un tema di **fondamentale importanza** in quanto seguendo il principio della **tassazione dell'utile mondiale** (c.d. "world wide taxation"), una volta stabilita la reale residenza di un'impresa, la stessa sarà assoggettata a tassazione – in un determinato Stato – per i **redditi ovunque prodotti nel mondo**.

Con il termine **esterovestizione societaria**, ossia uno dei principali fenomeni di evasione fiscale internazionale, ci si riferisce generalmente alla **fittizia localizzazione** della **residenza fiscale in Paesi o territori diversi dall'Italia** (in ambito UE o extra UE), per sottrarsi agli adempimenti tributari previsti dall'ordinamento di reale appartenenza e beneficiare, nel contempo, di un **regime fiscale più favorevole vigente altrove**.

A livello operativo, in **ambito esterovestizione societaria** (c.d. *Foreign-dressed companies*):

- si realizza una vera e propria dissociazione tra la **residenza reale** e la **residenza formale** della società, con il precipuo scopo di assoggettare i redditi conseguiti **a tassazione in un Paese o in un territorio a fiscalità privilegiata** ossia ottenere particolari **agevolazioni sotto il profilo fiscale**;
- le imprese vengono **formalmente costituite all'estero** ma vengono gestite dall'Italia, dove è localizzata la **sede di direzione effettiva** (*place of effective management*).

In tale contesto, la **sede dell'amministrazione di una società** viene definita come il luogo dove vengono assunte le **decisioni strategiche dell'impresa**, ovvero dove vengono definiti gli **indirizzi operativi** dell'azienda e dal quale, di conseguenza, vengono diramate le relative **direttive**.

Conformemente la **suprema Corte di cassazione**, con la **sentenza n. 3604 del 16.06.1984**, ha

chiarito che la **sede effettiva delle persone giuridiche** si identifica nel *“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”*.

Fatta questa breve premessa, giova ricordare che per **stabilire la residenza fiscale di una società o di un ente**, l'[articolo 73, comma 3, Tuir](#) prevede che le **società, gli enti ed 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**.

Tali principi giuridici devono necessariamente essere coordinati con le disposizioni previste in ambito internazionale e, segnatamente, l'**articolo 4 del Modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi** prevede che nell'ipotesi in cui una società sia **considerata residente in due diversi Stati** (c.d. *dual residence*), la residenza fiscale della società o dell'ente sarà individuata sulla base di un **accordo tra le autorità competenti (denominato mutual agreement)**, che dovrà tenere conto del luogo di direzione effettiva (*place of effective management*), del luogo di costituzione (*the place where it is incorporated or otherwise constituted*) e di ogni altro fattore rilevante (*any other relevant factors*).

Le **norme di diritto nazionale e internazionale** devono tenere conto, in ambito UE, del famoso principio comunitario **della libertà di stabilimento**: in estrema sintesi, la normativa nazionale non può **limitare detta libertà**, fatta salva l'ipotesi di contrastare i più **perniciosi fenomeni di evasione fiscale internazionale**, attuati mediante la costituzione all'estero di **“costruzioni di puro artificio”**, ossia di quelle strutture societarie finalizzate ad eludere la normativa del singolo Stato membro.

Proprio in relazione al **principio della libertà di stabilimento in ambito UE**, si cita l'orientamento espresso dalla **Corte di cassazione con le sentenze n. 5066 e 5075 del 17.02.2023**, ove gli Ermellini hanno affrontato, in ambito **esterovestizione societaria**, il tema dell'**indebito vantaggio fiscale conseguito dalla struttura societaria costituita oltre frontiera**.

La controversia ha riguardato, nella specie, la **riqualificazione della residenza fiscale di una società (ALFA S.R.O.)**, con **sede legale in Repubblica Slovacca**.

Gli Ermellini hanno pienamente **confermato le sentenze di merito** che avevano **ritenuto dirimente, ai fini della legittimità della pretesa impositiva, il conseguimento di un indebito vantaggio fiscale**.

In merito, **viene ancora una volta confermato che il principio della libertà di stabilimento** trova un preciso limite **nell'artificialità della società costituita all'estero** (ipotesi identificata dagli accertamenti operati dai giudici di merito), **al solo scopo di trarre vantaggio fiscale dalla legislazione del Paese in cui la sede legale viene stabilita**.

Sotto tale profilo il **giudice d'appello** ha **correttamente fondato l'individuazione della sede in Italia** sulla base di **elementi presuntivi** tratti dal **materiale probatorio espressamente richiamato** nell'atto impositivo, ossia:

- la **corrispondenza commerciale**;
- i dati **estratti dal computer dell'impresa**;
- i file *excel*;
- gli altri **elementi risultanti del processo verbale di constatazione redatto dalla Guardia di Finanza**.

Di contro, **non sono invece emersi elementi di segno contrario, che indichino l'autonomia dell'impresa sedente all'estero**.

È stato quindi applicato il **normale meccanismo di formazione della prova** sulla **base di elementi indiziari connotati da gravità, precisione e concordanza**, senza necessariamente dover ricorrere **alla regola di giudizio finale** [ex articolo 2697 cod. civ.](#), cui si deve invece far riferimento in caso di **insufficienza degli stessi**.

In definitiva, i giudici di merito hanno accertato che la **sede effettiva della contribuente si trovava in Italia**, e tale accertamento deve essere posto alla base anche della definizione nel merito circa **l'analoga questione in materia di Irap** che, in virtù del richiamo all'[articolo 1 D.Lgs. 446/1997](#), trova il proprio presupposto applicativo nell'esercizio abituale di **un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e scambio di beni o alla prestazione di servizi nel territorio delle regioni italiane**.