

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### ***I profili procedurali della verifica al soggetto esterovestito***

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

### Investimenti esteri tra società e stabile organizzazione

Scopri di più



A **livello domestico**, la residenza fiscale per gli **enti diversi dalle persone fisiche** quali, ad esempio, le società di persone, gli enti e gli altri soggetti passivi Ires (società di capitali e i trust), è disciplinata dall'[articolo 5, comma 3, lett. d\), Tuir](#) e [articolo 73, comma 3, Tuir](#).

Nello specifico, le società o gli enti, compresi i trust, sono considerati **fiscalmente residenti in Italia** quando, per la **maggior parte del periodo d'imposta**, hanno la **sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato**.

In **ambito internazionale** occorre, invece, fare riferimento **all'articolo 4, del modello Ocse** di convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi, ove vengono **dettati specifici criteri per la determinazione della residenza fiscale del soggetto passivo**.

Nello specifico, nella particolare 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*);
- **di ogni altro fattore rilevante** (any other relevant factors).

Una volta **riqualificata la residenza fiscale della società estera**, sulla base degli elementi sopra indicati, prima di avviare la verifica fiscale occorrerà attribuire, al presunto soggetto esterovestito, **il numero di partita Iva e il codice fiscale**.

Di conseguenza, sarà “coattivamente” aperta una posizione fiscale ai fini Iva e ai fini delle imposte sui redditi (codice fiscale) al soggetto (formalmente) non residente, riqualificato come soggetto passivo d’imposta per effetto delle disposizioni contenute nell’[articolo 73 Tuir](#).

A questo punto, quando **sarà avviata la verifica fiscale**, dovrà essere **notificato al contribuente**

il c.d. “provvedimento autorizzativo” (ordine di accesso – foglio di servizio necessario per accedere presso i locali aziendali).

Sul punto, è di fondamentale importanza **valutare se gli elementi info-investigativi acquisiti nei confronti del soggetto non residente, nel corso delle fasi preparatorie, consentano:**

- di accertare la sede dell'amministrazione, ossia la sede di **direzione effettiva** (*place of effective management*) del soggetto esterovestito, luogo ove sarà formalmente **avviata la verifica fiscale**;
- di individuare **l'amministratore di fatto che gestisce la società verificata**, a cui consegnare il provvedimento autorizzativo.

Nel corso delle operazioni ispettive, sarà poi richiesta, alla parte, **l'esibizione della documentazione amministrativo-contabile riconducibile al soggetto verificato**.

Infatti, qualora la società abbia **regolarmente istituito le scritture contabili all'estero**, nella determinazione del maggior reddito imponibile (sottratto a tassazione) dovranno **anche essere riconosciuti i costi sostenuti dall'impresa**, regolarmente documentati da fattura, nota o altri documenti, che sono stati **contabilizzati in bilancio nel rispetto dei principi contabili**.

Al **termine delle operazioni ispettive** dovrà, poi, essere redatto il **processo verbale di constatazione finale**, ove evidenziare le violazioni amministrative rilevate dai verificatori e quantificare l'imposta evasa, atto che deve **essere poi rilasciato e consegnato in copia al contribuente**.

**Una volta sottoscritto dai verificatori e dal contribuente**, una copia del processo verbale di constatazione va consegnato al soggetto verificato, **dandone espressamente atto nel documento stesso**.

Ai fini di questo adempimento, è necessaria una **puntuale e chiara attestazione a verbale** che certifichi **l'avvenuta consegna dell'atto**, dando espressamente evidenza che la firma apposta da quest'ultimo nel processo verbale stesso, vale **anche quale conferma della ricezione del medesimo**.

Infine, avuto riguardo ai profili penali-tributari, l'[\*\*articolo 5 D.Lgs. 74/2000\*\*](#), rubricato “omessa dichiarazione”, prevede **la reclusione da due a cinque anni** nei confronti di “chiunque” al fine di evadere le imposte sui redditi o sul valore aggiunto, non presenta, essendovi obbligato, una delle dichiarazioni relative a dette imposte, quando l'imposta evasa risulta superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte **ad euro 50.000**.

Il delitto in rassegna ha la natura di **reato istantaneo** e si consuma **decorsi 90 giorni dalla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione**.

Sempre con riferimento ai profili penali tributari dell'esterovestizione societaria, si è

pronunciata la suprema Corte di **cassazione** (sentenza n. 41683/2018).

Viene anzitutto ribadito che **l'obbligo di presentare la dichiarazione annuale dei redditi e dell'Iva** grava sulle società che, **per la maggior parte del periodo di imposta**:

- hanno **la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato (imposta sui redditi)**
- **hanno sede legale o anche solo amministrativa in Italia (imposta sul valore aggiunto).**

In merito, gli ermellini hanno rilevato che:

- **la prova dell'esterovestizione** derivava da un **preciso quadro indiziario penalmente rilevante**, basato su **numerosi elementi raccolti nel corso del giudizio di merito**;
- ai fini penali, tuttavia, il contribuente **veniva assolto dal 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**.

Ad ogni modo, nel caso in cui nel corso di una verifica fiscale venga individuata un'ipotesi di esterovestizione societaria, **l'ipotesi di reato realizzabile può essere quella prevista e punita dall'[articolo 5, D.Lgs. 74/2000](#) (omessa dichiarazione)**.