

## Verifica fiscale al soggetto esterovestito e analisi delle sanzioni applicabili

di Marco Bargagli

OneDay Master

### Trust non residente dal punto di vista italiano

Scopri di più

Nel **panorama tributario internazionale**, è molto importante individuare la **reale residenza fiscale di una società** valutato che, in ossequio al noto 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**.

Tra i **fenomeni di evasione fiscale internazionale** spicca l'**esterovestizione societaria**, nell'ambito della quale:

- si **realizza una vera e propria "dissociazione"** tra **residenza reale e residenza fittizia/formale** del soggetto passivo (persona fisica o società), con il precipuo scopo di **assoggettare i propri redditi a tassazione in un Paese o in un territorio a fiscalità privilegiata o, comunque, in uno Stato che accorda agevolazioni sotto il profilo fiscale**;
- il soggetto passivo è **formalmente residente all'estero** ove ha **stabilito la propria sede legale** presentando, tuttavia, **importanti elementi di radicamento con il territorio dello Stato**.

Per espressa disposizione normativa, per effetto della **novella introdotta dal D.Lgs. 209/2023**, **l'articolo 73, comma 3, Tuir** prevede che "*Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale. Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso*".

In tale contesto:

- **la sede di direzione effettiva** coincide con **la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso** (con contestuale recepimento del **criterio di localizzazione della residenza fiscale** adottato nella

generalità delle **convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni**);

- **la gestione ordinaria** è, invece, riferita al **continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso** (imponendo, quindi, una **valutazione dell'effettivo radicamento della società, dell'ente o dell'associazione in un determinato territorio**).

Una volta **riqualificata la residenza fiscale della società**, come sopra illustrato, prima di avviare la verifica fiscale **occorrerà individuare fiscalmente il soggetto di diritto estero**.

In tale ambito, l'Amministrazione finanziaria provvederà **“coattivamente” ad aprire una posizione fiscale ai fini Iva (numero di partita Iva) e ai fini delle imposte sui redditi (codice fiscale) al soggetto formalmente non residente**, divenuto poi **soggetto passivo d'imposta** per effetto delle disposizioni contenute nell'[articolo 73, comma 3, Tuir](#).

Sul punto, a mente dell'[articolo 52, comma 6, D.P.R. 633/1972](#), **occorrerà anzitutto redigere apposito processo verbale di verifica**.

Infatti, per espressa disposizione normativa *“di ogni accesso deve essere redatto processo verbale da cui risultino le ispezioni e le rilevazioni eseguite, le richieste fatte al contribuente o a chi lo rappresenta e le risposte ricevute. Il verbale deve essere sottoscritto dal contribuente o da chi lo rappresenta ovvero indicare il motivo della mancata sottoscrizione. Il contribuente ha diritto di averne copia”*.

Il **processo verbale di verifica** descriverà le **motivazioni di fatto e di diritto** che hanno innescato il controllo fiscale, illustrerà i diritti ed i doveri del contribuente (in base alle disposizioni di cui alla L. 212/2000, c.d. Statuto dei diritti del contribuente), nonché **le operazioni di verifica svolte ogni singolo giorno** di attività ispettiva.

Lo stesso, sarà poi rilasciato in **copia alla persona** che, sulla base dell'attività istruttoria effettuata, si ritiene che gestisca la società sottoposta a controllo (**qualificabile come l'amministratore di fatto del soggetto economico estero**).

Ultimati i riscontri pianificati dai verificatori, scatta la **fase conclusiva della verifica fiscale**, articolata sulla base delle seguenti direttrici:

- redazione del **processo verbale di constatazione finale**;
- **sottoscrizione del medesimo da parte dei verificatori e del contribuente**;
- **rilascio di copia del processo verbale di constatazione al contribuente stesso**;
- **inoltre agli Uffici dell'Agenzia delle entrate territorialmente competenti con riguardo al domicilio fiscale del contribuente verificato**;
- **valutazione di eventuali profili penali-tributari** scaturenti dalle violazioni constatate.

La **circolare n. 1/2008 del Comando Generale della Guardia di Finanza** (volume I, parte III, conclusione della verifica fiscali e dei controlli, cap. 5, pagina n. 180), fornisce sul punto

**precise indicazioni:** *“una volta sottoscritto, tanto dai verificatori, quanto dal contribuente, una copia del processo verbale di constatazione va consegnato al contribuente, dandone espressamente atto nel documento stesso”.*

Ai fini penali tributari, l'[articolo 5, D.Lgs. 74/2000](#), rubricato **“omessa dichiarazione”**, prevede che è punito con la reclusione **da due a cinque anni 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 è superiore, con riferimento a **taluna delle singole imposte ad euro cinquantamila**.

Ai fini della disposizione in rassegna, **non si considera omessa la dichiarazione presentata entro novanta giorni dalla scadenza del termine o non sottoscritta o non redatta su uno stampato conforme al modello prescritto**.

Ciò posto, occorre premettere che in caso di **elusione fiscale o abuso del diritto** è prevista *ex lege* l'**irrelevanza penale** delle **situazioni constatate ai fini fiscali**, ai sensi dell'[articolo 10-bis, comma 13, L. 212/2000](#), a mente del quale *“le operazioni abusive non danno luogo a fatti punibili ai sensi delle leggi penali tributarie. Resta ferma l'applicazione delle sanzioni amministrative tributarie”.*

In merito, l'**antigiuridicità del comportamento** - sotto il **profilo fiscale** - consiste proprio nel fatto che, **contrariamente a quanto formalmente dichiarato relativamente alla propria ubicazione**, il soggetto **risiede nel territorio dello Stato**, sottraendosi così agli adempimenti richiesti dalla legislazione del Paese di appartenenza.

In queste ipotesi, la **localizzazione della dimensione soggettiva si fonda su elementi dichiarativi connotati da falsità** e quindi tutti i **fenomeni di esterovestizione non possono**, in nessun caso, **essere ricondotti nell'ambito delle fattispecie elusive**, ma **rappresentano casi di evasione** (cfr. Manuale in materia di contrasto all'evasione e alle frodi fiscali, circolare n. 1/2018 del Comando Generale della Guardia di Finanza volume III - parte V - capitolo 1 *“Le metodologie di controllo basate su prove presuntive”*, pag. 23 e ss.).

Di conseguenza **seguendo l'approccio ermeneutico** più severo riconducibile **all'evasione fiscale**, in diretta **violazione di una norma tributaria**, potrebbero anche essere applicate le **sanzioni penali – tributarie** sopra illustrate, previste in tema di **omessa presentazione della dichiarazione dei redditi**.

Di contro, ai fini amministrativi, l'[articolo 1, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#), rubricato **“violazioni relative alla dichiarazione delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive”**, in vigore dal 29/06/2024, per effetto delle modifiche apportate dal **D.Lgs. 87/2024**, prevede che nei casi di **omessa presentazione della dichiarazione** ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive, **si applica la sanzione amministrativa del centoventi per cento dell'ammontare delle imposte dovute, con un minimo di euro 250**.

Riassumiamo, di seguito, le **ulteriori violazioni amministrative in ambito esterovestizione**:

- **omessa tenuta delle scritture contabili obbligatorie ai fini Iva/imposte sui redditi**: qualora il soggetto non residente **non abbia esibito le scritture contabili istituite all'estero**, si rende applicabile la disposizione prevista dall'[articolo 9, comma 1, D.Lgs. 471/1997](#), che **sanziona le violazioni degli obblighi** relativi alla tenuta e conservazione delle scritture contabili;
- **omessa richiesta di attribuzione del numero di codice fiscale**: la società verificata, al **momento dell'inizio dell'attività**, avrebbe dovuto presentare la domanda di attribuzione del numero di codice fiscale di cui all'[articolo 4, D.P.R. 605/1973](#). Conseguentemente, considerato che il soggetto ispezionato **non ha presentato alcuna domanda di attribuzione del numero di codice fiscale**, si rendono applicabili le disposizioni previste dall'[articolo 13, D.P.R. 605/1973](#), che sanziona l'**omessa richiesta**, entro i termini prescritti, del numero di **codice fiscale**;
- **omessa presentazione della dichiarazione di inizio attività e del luogo in cui erano tenuti e conservati i libri, registri, le scritture ed i documenti obbligatori**: la società verificata **non ha effettuato le comunicazioni** previste dall'[articolo 35, comma 1, D.P.R. 633/1972](#), rendendosi responsabile della violazione prevista e punita dall'[articolo 5, comma 6, D.Lgs. 471/1997](#);
- **omessa presentazione della dichiarazione ai fini Iva**: l'omessa presentazione della dichiarazione comporta, infine, l'**applicazione della sanzione prevista dall'articolo 5, comma 1, D.Lgs. 471/1997**.