

Obbligo di presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia da parte di società estera

di [Fabio Gallio](#)

Pubblicato il 29 Aprile 2021

Un caso di esterovestizione e contestuale contestazione al legale rappresentante della società estera del reato di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia. Partendo dalla definizione di esterovestizione e di stabile organizzazione, andremo ad analizzare questo caso oggetto di studio anche della Cassazione.

Obbligo per società estera di presentazione di dichiarazione dei redditi in Italia: premessa

La Corte di Cassazione, sezione penale, si è occupata di un caso di esterovestizione e contestuale contestazione al legale rappresentante della società estera del reato ex art. 5 del D.lgs. 74/2000 di omessa presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia.

Secondo la Suprema Corte, in particolare, l'obbligo della presentazione della dichiarazione sorge quando si svolgano nel territorio nazionale la gestione amministrativa, le decisioni strategiche, industriali e finanziarie, nonché la programmazione di tutti gli atti necessari affinché sia raggiunto il fine sociale, non rilevando il luogo di adempimento degli obblighi contrattuali e di espletamento dei servizi.

Tale adempimento tributario deve essere effettuato, non solo quando la società estera sia una mera costruzione artificiale, ma anche quando questa presenti una stabile organizzazione in Italia.

Secondo i giudici di legittimità, potrebbe desumersi l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia di una società estera, nel caso in cui vi risieda il consigliere di amministrazione che, anche in forza delle deleghe ricevute, risulti protagonista, sia della fase ideativa, che di quella esecutiva dell'operazione per



cui è nata la società, impartendo le relative direttive.

In tale contesto, inoltre, finirebbe per presentare valore anche la circostanza che in Italia sia stata svolta la maggior parte dell'attività economica contestata, con impiego di dipendenti ed uffici.

Prima di procedere ad esaminare le motivazioni della sentenza, si ritiene opportuno soffermarsi in merito alla definizione di esterovestizione e di stabile organizzazione, così come riportato dalla legislazione italiana.

Segnaliamo sull'argomento i seguenti articoli:

[I redditi esteri nel Modello 730/2021 e Modello Redditi](#)

[La società semplice estera al nodo dell'interposizione: il caso della Svizzera](#)

[Società esterovestita, società schermo e responsabilità dell'amministratore per le sanzioni tributarie](#)

[Residenza fiscale della società: cosa conta...](#)

[CFC rules: redditi delle società estere controllate](#)

Questi gli argomenti qui trattati:

- **L'esterovestizione**
 - **La residenza fiscale delle persone giuridiche**
 - **La sede legale**
 - **L'oggetto esclusivo o principale**
 - **La sede dell'amministrazione**
 - **La presunzione legale di residenza fiscale**
- **Il concetto di stabile organizzazione**
- **La sentenza in esame**
- **Alcune considerazioni**

L'esterovestizione

La Corte di Cassazione, ai fini della decisione, ha fatto riferimento a quanto previsto dall'art. 73 del DPR 917/1986 (di seguito anche TUIR), che, al comma 3, prevede che:

“Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti (in Italia) le società e gli enti che 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”.

Tuttavia il DL 223/2006 ha introdotto, ai commi 5-bis e 5-ter dell'art. 73 del TUIR una presunzione legale di residenza nel territorio dello Stato in capo alle società estere che detengano direttamente partecipazioni di controllo di diritto e di fatto in società di capitali ed enti commerciali italiani se, alternativamente:

- sono controllate, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato; o
- sono amministrate da un consiglio di amministrazione o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Per esterovestizione si intende l'allocazione fittizia, da parte di un contribuente, della propria residenza fiscale in un Paese estero al fine di sottrarre alla potestà impositiva dello Stato i redditi prodotti: dati che il nostro ordinamento tributario è fondato sul cosiddetto *worldwide taxation principle*, secondo cui i redditi ovunque prodotti da soggetti fiscalmente residenti in Italia sono soggetti alla potestà impositiva dello Stato, se un soggetto formalmente residente all'estero viene qualificato, a seguito di verifica, come esterovestito, *“il soggetto estero si considera, ad ogni effetto, residente nel territorio dello Stato e sarà quindi soggetto a tutti gli obblighi strumentali e sostanziali che l'ordinamento prevede per le società e gli enti residenti”*^[1].

L'esterovestizione si manifesta, quindi, come una dissociazione tra residenza reale e residenza fittizia del soggetto passivo d'imposta, per cui il contribuente stabilisce formalmente all'estero la propria residenza (in ambito UE o extra-UE), mentre continua ad operare stabilmente in Italia, al fine di beneficiare di un regime fiscale più favorevole; per questo è importante comprendere in base a quali criteri una persona giuridica possa essere considerata fiscalmente residente in Italia e, quindi, quando

può essere contestata l'esterovestizione a un soggetto formalmente non residente in Italia ai fini fiscali.

Per determinare se un soggetto estero ha o meno la residenza fiscale in Italia, è necessario verificare la relativa normativa.

La residenza fiscale delle persone giuridiche

L'art. 73 del TUIR prevede tre criteri per individuare la residenza fiscale:

1. la **sede legale**, che si identifica con la sede sociale indicata nell'atto costitutivo o nello statuto;
2. la **sede dell'amministrazione**, che coincide con il luogo in cui viene svolta concretamente l'attività di gestione quotidiana dell'impresa;
3. l'**oggetto esclusivo o principale dell'attività**, che per le società e gli enti residenti è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, quando esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, o, in mancanza di tali forme, in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato.

I criteri sopra individuati operano alternativamente e non è previsto alcun criterio di prevalenza, per cui può esservi la possibilità che un soggetto risulti residente in più Stati, venendosi a creare i c.d. "conflitti di residenza" tra diversi Stati, nel qual caso soccorrono le convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni, ed in particolare alle cosiddette "*tie breaker rule*" (art. 4, par. 2 e 3, del Modello OCSE), che per le società prevedono il criterio della sede effettiva.

Al verificarsi di uno solo di questi elementi, il soggetto è considerato fiscalmente residente in Italia e, quindi, soggetto alla potestà impositiva dello Stato per tutti i redditi ovunque prodotti ^[2].

A. La sede legale

La sede legale è requisito di carattere formale e può essere identificata concretamente con la sede sociale indicata nell'atto costitutivo.

L'ordinamento tributario non definisce la sede legale, per cui vanno richiamate le disposizioni contenute nel codice civile, quindi, *in primis*, all'art. 2328 e all'art. 16, comma 1, c.c., che prevedono l'indicazione della sede societaria nell'atto costitutivo e nello statuto.

Tuttavia, anche sul piano civilistico, riconosciutasi ammette che il luogo in cui è svolta concretamente l'attività economica effettiva della società possa non coincidere con il luogo in cui è ubicata la sua sede istituzionale, con la conseguenza che, in tal caso, secondo la volontà del legislatore, ai fini della residenza occorre dare rilevanza non solo al dato formale, ma al dato sostanziale. Infatti, l'art. 46 c.c., con particolare riferimento al concetto di residenza, stabilisce che:

“Quando la legge fa dipendere determinati effetti dalla residenza o dal domicilio, per le persone giuridiche si ha riguardo al luogo in cui è stabilita la loro sede.

Nei casi in cui la sede sta

Abbonati per poter continuare a leggere questo articolo

Progettato e realizzato da professionisti, per i professionisti, ogni piano di abbonamento comprende:

- contenuti autorevoli, puntuali, chiari per aiutarti nel tuo lavoro di tutti i giorni
- videoconferenza, per aggiornarti e ottenere crediti formativi
- una serie di prodotti gratuiti, sconti e offerte riservate agli abbonati
- due newsletter giornaliere

A partire da 15€ al mese

Scegli il tuo abbonamento