

Scoperta di società Esterovestita o di stabile organizzazione e segnalazione all’Autorità Giudiziaria

di [Roberto Pasquini](#)

Pubblicato il 9 Giugno 2007

Il legislatore nazionale con il comma 13 dell’art. 35 Decreto Legge 4 luglio 2006 n. 223 (manovra bis Visco-Bersani) convertito nella Legge 4 luglio 2006 n. 248, ha integrato l’art. 73 del Testo unico delle Imposte sui redditi d.p.r. n. 917/86 con i commi 5/bis e 5/ter, con l’intento di arginare il cosiddetto fenomeno della “esterovestizione”

Si è integrato l’art. 73 del Testo unico delle Imposte sui redditi d.p.r. n. 917/86 con i commi 5/bis e 5/ter, introducendo una **presunzione di residenza in Italia a carico delle società o enti con sede legale o amministrativa all’estero quando quest’ultime:** a) detengono direttamente partecipazioni di controllo, ai sensi dell’art. 2359 in una società di capitali ed enti commerciali residenti in Italia, ovvero sono controllate, anche indirettamente, ai sensi dell’art. 2359, comma 1 del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato italiano; ovvero b) sono amministrate da un consiglio di amministrazione o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.



La stabile organizzazione in Italia

Inoltre il legislatore fiscale dal 1° gennaio 2004, a seguito della riforma IRES, ha presentato una definizione domestica di “stabile organizzazione”, contemplandola nell’art. 162 del T.U.I.R.. Secondo il concetto di “stabile organizzazione”, allo Stato spetta l’esercizio del diritto impositivo su di una impresa

estera solo qualora tale impresa abbia una stabile organizzazione all'interno del suo territorio italiano. L'art. 162 TUIR, comma 1, riprende pienamente la definizione oggi presente nel modello OCSE all'art. 5 paragrafo 1:

“Fermo restando quanto previsto dall'art. 169,omissis l'espressione “stabile organizzazione” designa una sede fissa di affari per mezzo della quale l'impresa non residente esercita in tutto o in parte la sua attività nel territorio dello Stato”.

Relativamente alla frase di apertura del comma 1 dell'art. 162 che fa riferimento all'art. 169 TUIR, essa sta a significare che la norma interna definitoria della stabile organizzazione, sarà applicabile anche in presenza di trattato, qualora la prima sia più favorevole al contribuente. In presenza, quindi, di una sede fissa d'affari (fixed place of business) può verificarsi l'esistenza di una permanent establishment (ovvero stabile organizzazione) se per il mezzo di tale sede, l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività. Tale presupposto deve verificarsi nella sua interezza e, in particolare, devono presentarsi gli elementi caratterizzanti di:

- una sede di affari;
- permanenza della sede di affari;
- svolgimento di una attività economica nel suo complesso o parzialmente;
- svolgimento per mezzo della sede di affari.

Tali caratteristiche devono verificarsi contemporaneamente al fine di determinare la presenza o meno di una stabile organizzazione. **Leggi anche:** [Presupposti sulla stabile organizzazione \(2021\)](#) | [presupposti per individuare una stabile organizzazione \(2022\)](#)

Scoperta di una società esterovestita o di una stabile organizzazione occulta

In relazione a quanto sopra esposto, dal punto di vista operativo, la scoperta nel territorio italiano, da parte della guardia di finanza o dell'agenzia delle entrate, di una società “esterovestita” o di una [“stabile organizzazione” occulta](#) comporta, qualora vengano superati gli sbarramenti penali, la segnalazione alla locale Procura della Repubblica, del reato di omessa dichiarazione ai fini delle Imposte sui redditi o anche ai fini dell'Iva qualora l'imposta evasa è superiore, con riferimento a taluna delle singole imposte ad €uro 77.468,53. Pertanto, vi è la concreta possibilità che nel corso di un'attività di verifica fiscale, **qualora i verificatori individuino elementi:**

- di presunzioni legali semplici stabilite dal legislatore in materia di esterovestizione, ovvero

- contemplati nella lista positiva del modello O.C.S.E., circa l'esistenza di una stabile organizzazione in Italia,

l'attività di verifica può sfociare in una informativa di reato (ai sensi dell'art. 347 ovvero 331 del c.p.p.) per violazione dell'art. 5 del D.Lgs. n. 74/2000.

Reati

Pertanto per le società esterovestite o con stabile organizzazione è ricorrente **il reato di omessa presentazione della dichiarazione sia ai fini dei redditi che dell'Iva**. Lo stesso reato era previsto dall'art. 1 della Legge n. 516/86 che però le Sezioni Unite della Suprema Corte hanno negato la sussistenza della continuità normativa tra l'articolo 1 comma 1 della Legge n. 516/86 e l'articolo 5, del D.Lgs. n. 74/2000. Quindi il contribuente sottoposto alle indagini avrà l'onere di dimostrare al Pubblico Ministero, "a contraris" di quanto sostenuto dagli organi di controllo, l'inesistenza dei presupposti circa l'obbligo di presentazione delle dichiarazioni in Italia, in quanto **trattasi di società di diritto estero ovvero senza stabile organizzazione in Italia**. La mancata presentazione della dichiarazione dei redditi o dell'I.V.A., comporta da parte degli organi di controllo la verifica del superamento delle soglie penali. Nella pratica tali soglie sono sempre superate visto che di norma gli imponibili rimpatriati nel territorio dello Stato si riferiscono al totale dei ricavi dichiarati all'estero ma di fatto realizzati nel territorio dello Stato attraverso la stabile organizzazione ovvero attraverso l'esercizio dell'oggetto principale nel territorio italiano, tale da rendere appunto la società di diritto estero di fatto residente in Italia e, quindi, assoggettata alla normativa fiscale italiana.

Costi

Per quanto concerne i costi sostenuti dalla società esterovestita o con stabile organizzazione in Italia, gli stessi verranno presi in considerazione dall'Agenzia delle Entrate in un secondo momento e, cioè quando il contribuente accetti di concordare con il fisco italiano l'imposta da questi pretesa. L'Agenzia quindi, potrà riconoscere dietro debita dimostrazione del soggetto verificato, i costi sostenuti per la produzione del fatturato e, quindi, sottoporre a tassazione l'utile scaturente dalla contrapposizione dei costi con i ricavi.

Quantificazione dei ricavi

Pertanto i verificatori per calcolare l'imposta evasa, dovranno per prima cosa quantificare i ricavi prodotti dalla società esterovestita o con stabile organizzazione in Italia, per tutte le annualità non ancora prescritte. Quindi l'Ufficio accertatore, al fine di recuperare il maggior imponibile "evaso", dovrà cercare di individuare il numero massimo degli anni non ancora prescritti ovvero ancora accertabili e quindi da prendere a base della verifica. Ai sensi dell'art. 43 del D.P.R. n. 600/73, le annualità che possono essere accertabili sono quelle i cui termini per la notifica sono da effettuarsi sia ai fini delle Imposte dirette che dell'I.v.a. (dal 1.1.98) entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione. Inoltre gli uffici possono trovarsi nelle condizioni di poter estendere tale periodo di verifica anche oltre il quarto anno, arrivando perfino al settimo anno quando:

1. ai sensi del 2° comma dell'art. 43, in caso di omessa presentazione della dichiarazione l'avviso di accertamento può essere notificato fino al 31 dicembre del quinto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione e, ciò comporterebbe l'estensione di un ulteriore anno da sottoporre ad accertamento (quindi $4 + 1 = 5$);
2. per coloro che non si sono avvalsi dell'Istituto perdonistico di cui alla legge finanziaria 2003 e prorogata dalla finanziaria 2004, i termini per il controllo degli anni da sottoporre a verifica vengono prorogati di ulteriori due anni e, quindi gli anni accertabili diventerebbero in totale sette ($4 + 1 + 2$).

Misure cautelari

Pertanto, nel caso in cui il soggetto verificato si rifiuti di concordare con il fisco italiano la pretesa fiscale, egli sarà sicuramente oggetto di attenzione da parte dell'Agenzia delle Entrate, la quale al fine di garantire il credito all'erario provvederà ad avviare la procedura di adozione di misure cautelari previste dall'art. 22 del D.Lgs. n. 472/1997, finalizzata appunto a garantire il credito all'erario. I presupposti di avviare la procedura di adozione di misure cautelari, si ravvisano sulla base delle direttive impartite dalla circolare dell'Agenzia delle Entrate nr. 66 datata 06/7/2001, concernente "Adempimenti degli Uffici e dei Nuclei di verifica – Istruzioni operative", la quale sancisce l'opportunità di avviare tale procedura quando dal processo verbale di constatazione si evidenziano rilievi che comportano un recupero di massa imponibile superiore ad € 250.000,00 in materia di imposte dirette. Inoltre, i presupposti della richiesta di applicazione delle misure cautelari, si basano sui principi di carattere generale dell'attendibilità o sostenibilità della pretesa erariale cosiddetto "fumus bonis juris" e sul fondato timore da parte dell'Ufficio di perdere la garanzia del proprio credito, cosiddetto "periculum in mora". La prefata circolare

dell'Agenzia delle Entrate, evidenzia inoltre che l'esigenza di tutelare in maniera adeguata ed immediata i crediti dell'erario avvenga attraverso l'adozione, per i soggetti tassabili in base al bilancio, dei seguenti indici:

- Indice di Solvibilità, calcolato attraverso il rapporto tra Attività e passività);
- Indice di indebitamento, calcolato attraverso il rapporto tra il totale delle passività e il patrimonio netto.

Non applicazione dell'11 dello Statuto del Contribuente

Infine, si evidenzia che i casi di esterovestizione o di stabile organizzazione non sono inseriti tra quelli previsti dalla procedura stabilita dall'art. 21, commi 9 e 10, della Legge 30 dicembre 1991, n. 413, attraverso la quale sarebbe possibile fruire della scriminante penale ai sensi dell'art. 16 del D.lgs. n. 74/2000 che non darebbe luogo a fatto punibile, qualora il contribuente si sia uniformato ai pareri del Ministero delle Economie e delle Finanze o del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive. Si ritiene inoltre che tali casi di esterovestizione o di stabile organizzazione non siano soggetti al parere preventivo da formulare alla direzione Regionale delle Entrate ai sensi dell'art. 11 dello Statuto del Contribuente, in forza del quale, nel caso di silenzio assenso, non si è soggetti a sanzioni amministrative o penali ovvero non sussistono violazioni nel caso in cui vi è una mancata risposta da parte dell'Amministrazione Finanziaria nei 120 giorni successivi al quesito. Tale tesi a sfavore della non utilizzabilità del parere preventivo è dovuta dal fatto che nel caso di specie il contendere è la validità o meno degli elementi probatori che si intendono addurre al fine di vincere le presunzioni in caso di future contestazioni in materia di esterovestizione o stabile organizzazione, mentre l'art. 11 dello statuto del contribuente prevede obbiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione delle disposizioni stesse. **Leggi gli approfondimenti aggiornati:** [Presupposti di esterovestizione societaria](#) (2021) [Rapporti fiscali tra stabile organizzazione e casa madre](#) (2022) [Esterovestizione: spetta al contribuente provare la sede estera della direzione effettiva della società](#) (2022) Paolo Giovannetti Giugno 2007