

Residenza fiscale

Esterovestizione: l'onere della prova ricade sull'AF

Per dichiarare esterovestita una società è necessario dimostrare l'ubicazione della sede effettiva in Italia.

di Stefano Loconte - Professore a contratto di Diritto Tributario e Diritto dei Trust, Università degli Studi LUM "Jean Monnet" di Casamassima (BA), Avvocato, Ernesto Sellitto - Avvocato, Loconte & Partners

Il termine "esterovestizione" nella prassi identifica un fenomeno rappresentato dalla fittizia localizzazione della residenza fiscale in un Paese diverso dall'Italia per beneficiare di un regime fiscale più favorevole attraverso la formale allocazione in tale altro Paese della residenza fiscale di una società, nonostante la società fittiziamente residente all'estero conduca nel territorio italiano la propria attività principale, ovvero abbia in Italia la sede della propria amministrazione. In tal modo si è in presenza di una sorta di "dissociazione" tra la **residenza reale** del soggetto giuridico e quella **formale/fittizia**.

La **nozione di residenza fiscale** dei soggetti passivi IRES fa riferimento all'esistenza di **tre requisiti**, fra di loro **alternativi**, con la conseguenza che la presenza di anche solo uno di tali requisiti è sufficiente per far ritenere fiscalmente residente in Italia un ente o una società anche nel caso in cui siano costituiti al di fuori del territorio dello Stato. Ai sensi dell'art. 73 TUIR, infatti, si considerano residenti le società e gli enti 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.

In particolare, si ricorda che il primo dei requisiti (ovvero quello della **sede legale**) è un requisito assolutamente oggettivo, formale e facilmente identificabile (ad esempio dall'atto costitutivo) e appare da subito evidente che tale criterio non può essere considerato prevalente quando una società presenti evidenti collegamenti sostanziali con un altro Stato.

Per quel che riguarda la **sede dell'amministrazione**, che viene concordemente definita come il luogo in cui si formano le principali decisioni gestionali della società, ossia il luogo da cui partono i c.d. **impulsi «volitivi»** inerenti all'attività amministrativa della società e dove gli organi amministrativi esercitano effettivamente i loro poteri decisionali.

Ai fini della individuazione della sede dell'amministrazione si deve, per tanto, prendere in considerazione una serie di **elementi sostanziali** (presenza di uffici, personale, etc.), e non meramente formali, effettuando una serie di analisi fattuali spesso molto complesse.

Mentre l'ultimo dei criteri elencati dall'art. 73, per determinare la residenza fiscale di una società, ovvero l'**oggetto esclusivo o principale dell'attività** è determinato in base alla legge o all'atto costitutivo e, in mancanza, in base all'attività effettivamente svolta dalla società stessa.

Da ultimo si ricorda che, **salva prova contraria**, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti che detengano partecipazioni di controllo ai sensi dell'art. 2359, comma 1, c.c. nei soggetti individuati all'art. 73, comma 1, lettere a) e b), quando siano alternativamente riscontrate le seguenti condizioni e cioè che siano controllate anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359 comma 1, da soggetti residenti nel territorio dello Stato, o che siano amministrate da un consiglio di amministrazione o di gestione composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Nel contesto delle seppur brevemente poc'anzi illustrate disposizioni normative si colloca l'interessante sentenza della Commissione tributaria provinciale di Varese n. 125/03/2013 che ha preso posizione in relazione ai **requisiti necessari per la localizzazione della sede** di una società estera in Italia e su chi grava l'onere di dimostrare tale circostanza.

La fattispecie oggetto di contenzioso riguardava una società con sede legale nel Burkina Faso ma con tutti i **soci**, i **membri del consiglio** di amministrazione e il **direttore generale** aventi **nazionalità italiana**. L'Agenzia delle Entrate, che non ha contestato né la localizzazione in Burkina Faso della sede legale della società né, tanto meno, la realizzazione in quel paese dell'oggetto sociale, ha ritenuto di dover

riprendere a tassazione in Italia i redditi prodotti dalla società burkinese in quanto ritenuta fiscalmente residente in Italia avendo di fatto **nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione**.

La CTP di Varese ha ritenuto, accogliendo i ricorsi promossi dai soci e dal legale rappresentante della società che, non trattandosi di ipotesi di cui al citato comma 5-*bis* dell'art. 73, l'**onere della prova** circa la dimostrazione dell'esterovestizione gravi sull'Amministrazione Finanziaria.

Amministrazione Finanziaria che, nel caso di specie non è riuscita a dimostrare l'effettiva localizzazione in Italia della sede dell'amministrazione della società estera attraverso la produzione in giudizio di alcuni documenti relativi alla gestione della società (ordini di bonifici, fatture, relazioni di gestione e promemoria) rinvenuti in differenti locali utilizzati dal soggetto che rivestiva la carica di rappresentante legale o presso locali utilizzati dai soci nell'esercizio delle proprie attività professionali o lavorative.

Concludono, infatti, i giudici di Varese che tali circostanze possono, al limite, essere utilizzate per dimostrare sia che i soggetti responsabili della gestione della società portano con sé i documenti necessari per svolgere al meglio le loro funzioni e il loro incarico, sia il costante monitoraggio da parte dei soci sulle attività della società, ma in nessun modo possono fornire una indicazione univoca circa la localizzazione della sede dell'amministrazione nel territorio italiano.

Non si può neppure, a parere dell'organo giudicante, considerare l'attività di indirizzo e controllo svolta dai soci nell'ambito dei poteri loro conferiti dallo statuto sociale quale attività di vera e propria amministrazione della società che per integrare i requisiti di residenza fiscale in Italia deve, oltre agli aspetti di contenuto, essere necessariamente ed univocamente collegata ad un luogo (la sede di detta amministrazione) in cui si organizza e si dirige stabilmente, o quanto meno con carattere di continuità, la gestione sociale.