



ESTEROVESTIZIONE

Dott. Sebastiano Deias

Rag. Davide Pau

Dott. Sergio Mura

Con esterovestizione si intende la fittizia localizzazione all'estero della residenza fiscale di una società che però ha di fatto la sua attività e persegue il suo oggetto sociale in Italia (conduce cioè nel territorio italiano la propria attività principale e quindi ha in Italia la sede della propria amministrazione, che è il luogo in cui si formano le principali decisioni gestionali della società).

Lo scopo principale della fittizia localizzazione all'estero, tipicamente in un paese con un regime fiscale più vantaggioso di quello nazionale, è quella di fare in modo che gli utili siano sottoposti ad una minore tassazione e si realizzi quindi un risparmio fiscale.
Di solito i redditi esterovestiti sono le plusvalenze di cessioni di partecipazioni.

Art 73 Tuir Comma 5-bis. Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:.

: a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;

b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

5-ter. Ai fini della verifica della sussistenza del controllo di cui al comma 5-bis, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato. Ai medesimi fini, per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'articolo 5, comma 5 che recita
“Si intendono per familiari, ai fini delle imposte sui redditi, il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado”.

L'articolo 73 del TUIR indica i criteri per stabilire la residenza fiscale delle persone giuridiche. La residenza fiscale di una società è da ritenersi in Italia se sussiste almeno una di queste condizioni:

2. La sede legale della società indicata nell'atto costitutivo o nello statuto è in Italia;

1. La sede amministrativa, ovvero da dove si realizza l'effettiva direzione della società, è in Italia;

3. L'oggetto principale è localizzato in Italia..

L'oggetto è l'attività concretamente svolta della società anche in deroga all'oggetto sociale: in tal senso prevale la sostanza sulla forma. L'unico requisito richiesto è che venga svolto sul territorio italiano per la maggior parte del periodo d'imposta.
La società è considerata residente in Italia quando sussiste anche solo una sola delle tre condizioni precedenti.

Esempio: se una società italiana trasferisce la propria sede legale all'estero ma gli amministratori sono tutti italiani (e cioè residenti in Italia), la stessa continuerà ad essere considerata residente (e quindi tassabile) nel nostro Paese.

L'art. 35, comma 13, D.L. 4/7/2006 n. 223 ha integrato l'art. 73 T.U.I.R. introducendo una disciplina antielusiva volta a contrastare l'utilizzo delle holding estere, da parte di soggetti italiani, per controllare società italiane.

Il nuovo comma 5-bis dell'art. 73 del TUIR ha introdotto una presunzione in base alla quale è considerata esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo nei seguenti soggetti: S.p.a., S.a.p.a., S.r.l., società cooperative, società di mutua assicurazione, enti pubblici e privati diversi dalle società che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, se alternativamente:

1. sono controllate, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato

2. sono amministrate da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato

Il fatto che la sede dell'amministrazione si trovi in Italia comporta l'assoggettamento a tassazione nel nostro Stato. La presunzione è relativa in quanto è ammessa la prova contraria. Essendo la presunzione relativa e non assoluta, il contribuente potrà dimostrare che la società è effettivamente amministrata all'estero. Ciò, il linea di massima, sarà possibile quando:

A. gli amministratori sono soggetti residenti all'estero;

B. le decisioni sono prese effettivamente all'estero e sia possibile dimostrarlo;

C. qualora vi fossero amministratori italiani, le decisioni vengono comunque prese all'estero

Secondo il comma 5-ter dell'articolo 73 del TUIR l'esistenza del rapporto di controllo visto in precedenza è valutato "alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato".
Si può quindi ipotizzare che, coincidendo l'esercizio con l'anno solare, la presunzione di residenza italiana della società estera venga meno, se le partecipazioni sono alienate prima della fine dell'anno

L'art. 73 del Tuir nella sua nuova formulazione prevede quindi una presunzione di residenza in Italia per le c.d. subholding. La norma ha lo scopo di colpire in primo luogo lo schema di partecipazioni a catena secondo cui a monte e a valle ci sono due società italiane e in mezzo una subholding estera che da un lato è controllata, anche indirettamente, da soggetti residenti in Italia, e dall'altro, detiene a sua volta una partecipazione di controllo in società italiana. Analoga presunzione di residenza in Italia opera se la società estera che controlla quella italiana è amministrata da un Consiglio di amministrazione composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

Nel giugno 2009 l'Associazione Italiana Dottori Commercialisti (AIDC) ha presentato alla Commissione Europea una formale denuncia di illegittimità (n. 1 del 1° giugno 2009) della normativa italiana in tema di esterovestizione per violazione dei principi comunitari di libero stabilimento, proporzionalità e non discriminazione. Secondo l'AIDC, l'art. 73, commi 5-bis e 5-ter, T.U.I.R., sarebbero passibili di censura comunitaria
La Commissione ha quindi avviato un'attività istruttoria volta ad ottenere, da parte dell'Amministrazione finanziaria italiana, alcune precisazioni.
In particolare, la Commissione ha chiesto chiarimenti in ordine a tre questioni principali:

1. il modo in cui l'Agenzia delle Entrate valuta i requisiti della residenza della maggioranza dei soci o degli amministratori, ai fini dell'applicazione della presunzione di residenza;

2. il modo in cui il contribuente può fornire la prova contraria;

3. le conseguenze pratiche derivanti dall'applicazione della norma in questione, anche con riferimento alle sanzioni eventualmente applicabili.

L'Agenzia ha quindi risposto fornendo le seguenti linee guida:

1. la norma in discussione non esonera il verificatore dal provare in concreto l'effettiva esterovestizione, costituendo solo un «punto di partenza per una verifica più ampia, da effettuarsi in contraddittorio con l'Amministrazione finanziaria;
2. il contribuente può provare con ogni mezzo ritenuto idoneo l'eventuale effettivo insediamento all'estero;
3. le funzioni di coordinamento e indirizzo svolte dalla società controllante debbono essere mantenute distinte dagli atti di concreta amministrazione relativi alla mission della società estera controllata.

E' possibile che una società presenti più criteri di collegamento con diversi Stati o territori. Ne è un esempio il caso di un'impresa che abbia la sede legale nel Regno Unito e, allo stesso tempo, la sede dell'amministrazione in Italia.

In tale evenienza, la società potrebbe essere assoggettata a doppia imposizione, pagando le imposte sui redditi nel Regno Unito e in Italia.

Per risolvere i conflitti tra diversi criteri di collegamento, occorre far riferimento alla disciplina prevista dal "Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni" predisposto dall'OCSE.

Questo testo normativo stabilisce che per risolvere i casi di doppia imposizione dei redditi, laddove non risulti possibile attribuire in modo univoco la residenza fiscale ad una società, occorre basarsi sul criterio della sede della direzione effettiva della società (c.d. place of effective management).

Ciò che rileva è quindi il luogo in cui è localizzato il centro decisionale della società.

Dimostrare che una società sia esterovestita, in virtù della localizzazione del centro decisionale in Italia, è un onere che incombe esclusivamente sull'amministrazione finanziaria.

Nel corso delle indagini, i verificatori punteranno al reperimento di tutti gli elementi utili a comprovare, nel complesso, che le attività amministrative e gestionali della società formalmente residente all'estero sono di fatto poste in essere sul territorio nazionale.

L'esecuzione delle attività investigative da parte delle autorità fiscali verterà tendenzialmente sull'acquisizione di notizie e documenti riguardanti: la residenza fiscale degli amministratori; il luogo in cui si svolgono le riunioni del Consiglio di Amministrazione; il luogo di recapito delle lettere di convocazione del Consiglio di Amministrazione e dell'Assemblea dei soci; comunicazioni fax e/o e-mails dal cui contenuto sia desumibile che la sede di direzione effettiva della società sia sul territorio nazionale; la disponibilità sul territorio nazionale di conti correnti; il luogo in cui sono stipulati contratti relativi alle attività poste in essere.

Il fatto che la società estera sia considerata residente in Italia comporta conseguenze di varia natura:

1. sanzioni per omessa tenuta delle scritture contabili;

2. omessa presentazione delle dichiarazioni dei redditi e IVA;

3 .altre conseguenze fiscali relative, per esempio, alla tassazione dei dividendi e delle plusvalenze.

Le violazioni tributarie amministrative riconducibili all'esterovestizione societaria sono, quindi, di carattere amministrativo e penale.

Gli illeciti amministrativi che potrebbero configurarsi sono:

- Omessa tenuta delle scritture contabili obbligatorie ai fini iva/ires;
- Omessa richiesta di attribuzione del numero di codice fiscale;
- Omessa presentazione della dichiarazione di inizio attività e del luogo in cui sono tenuti e conservati i libri, i registri, le scritture e i documenti obbligatori;
- Omessa (o infedele) presentazione della dichiarazione annuale dei redditi ai fini Ires;
- Omessa (o infedele) presentazione della dichiarazione annuale ai fini IVA;
- Omessa (o infedele) presentazione della dichiarazione annuale ai fini Irap.

Gli illeciti penali (contemplati dal d.lgs. 74/2000) sono invece:

- Dichiarazione infedele ai fini Ires/Iva;

Omessa dichiarazione ai fini Ires/Iva.

Modalità di svolgimento delle verifiche e conseguenze:

La verifica inizia con accessi presso la sede dell'ipotetica società esterovestita in Italia, che vengono effettuati, in molti casi, direttamente dalla Guardia Di Finanza. Gli accessi sono mirati alla ricerca di materiale cartaceo ed elettronico idoneo a dimostrare l'esistenza della società in Italia. Al termine della fase di verifica la Guardia di Finanza notifica un processo verbale di contestazione e spesso, già in corso di verifica, informa il Pubblico Ministero che può dare avvio a delle proprie indagini, basate anche su intercettazioni, per la ricerca di reati tributari.