

Introduzione:

L'intento di questa tesi consiste nell' analizzare il fenomeno dell' esterovestizione delle persone giuridiche prima e delle persone fisiche poi, non potendo più rimanere indifferenti ed immobili di fronte alla situazione a cui numerosi imprenditori, ma soprattutto esperti del settore si trovano ad affrontare giornalmente.

Una situazione caratterizzata dalla volontà di arginare fenomeni opportunistici, nati sfruttando cavilli normativi o materie deregolate, tramite l'introduzione di nuove leggi o regolamentazioni, a cui naturalmente fanno seguito la scoperta da parte dell' Amministrazione Finanziaria di situazioni limite.

Come se parallelamente al ramo “giurisprudenziale” ve ne fosse uno atto a studiare nuovi metodi per ottenere illeciti vantaggi fiscali o competitivi.

Per tentare in questa impresa però, molto spesso, si è andati a rendere difficoltosi il verificarsi di tali fenomeni, ma al contempo si è messo in difficoltà numerosi imprenditori “in buona fede”, che l'ottenimento di un vantaggio fiscale era l'ultimo dei loro pensieri e che si sono trovati a dover apportare prove per dimostrare la loro innocenza.

Analizzerò quindi il fenomeno introducendolo all'interno del contesto in cui si colloca ed evidenziando le cause o le volontà che portano alla sua formazione cercando di capire se può essere classificato come un fenomeno elusivo o evasivo.

Procederò poi con l'individuazione di tutti i criteri per la determinazione della residenza delle persone giuridiche.

Parlerò del Modello OCSE, della presunzione di residenza, delle prove che sono carico dei contribuenti per potere dimostrare la loro non esterovestizione a seguito dell' attività ispettiva dell' Amministrazione Finanziaria, a seguire presenterò tutti quelli che sono le conseguenze nel caso in cui venga accertata l'esterovestizione di una società, sia sul piano fiscale che penale.

Presenterò anche possibili situazioni per contrastare efficacemente situazioni di esterovestizione; a conclusione di questa parte analizzerò il Caso di Dolce & Gabbana accusati per l'appunto di aver esterovestito il marchio della loro società, sfruttando la tassazione più favorevole Lussemburghese.

Dal capitolo V analizzerò invece l' esterovestizione delle persone fisiche con l'individuazione dei principi a cui far riferimento per poter determinare la residenza di un contribuente ed eventuali casi di doppia residenza.

Anche in questo ambito il legislatore è intervenuto introducendo una presunzione legale, affinché al verificarsi di determinate situazioni una persona fisica venga automaticamente considerata residente nel territorio dello Stato, sempre comunque affiancata da una preventiva attività dell'

Amministrazione Finanziaria volta alla raccolta di prove a sostegno di tale tesi, che per essere superata il contribuente dovrà fornire prove in grado di dimostrare quella che è la sua reale residenza.

Infine anche qui ho apportato un caso studio, il caso Pavarotti, con l' intendo di contestualizzare quanto detto fino ad ora.

Capitolo I

Esterovestizione Societaria

Sommario:

1.1 Dalla pianificazione fiscale all'esterovestizione. - 1.2 Cos'è l' Esterovestizione. - 1.3 Esterovestizione fenomeno elusivo o evasivo ?.- 1.4 Residenza fiscale delle persone giuridiche. - 1.4.1 Sede Legale. - 1.4.2 La Sede dell'amministrazione. - 1.4.3 L'Oggetto Sociale. - 1.4.4 Criterio temporale. - 2. Presunzione di residenza Art 73 del TUIR - 2.1 Compatibilità dei commi 5-bis 5-ter con le Norme comunitarie. - 2.2 Nuova presunzione di esterovestizione introdotta dal comma 22 dell'articolo 82 del D.L. 112/2008. - 2.3 Sede di direzione effettiva e art 4 modello Ocse. - 2.3.1 Proposte di modifica all' art 4 modello Ocse.

1.1 Dalla pianificazione fiscale all' esterovestizione

L'esterovestizione societaria scaturisce principalmente da una situazione di non dialogo tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria, o per meglio dire ricade in una sorta di zona neutrale dove diventa difficoltoso circoscriverlo ad una determinata e univoca fattispecie.

Questo fenomeno può essere considerato come uno sviluppo troppo ottimista della pianificazione fiscale.

Ma cos'è la pianificazione fiscale?

In una situazione economica mondiale caratterizzata da differenti regimi fiscali, il tax planning rappresenta per le Imprese uno strumento fondamentale per ottimizzare la pressione fiscale.

Conseguentemente la pianificazione fiscale viene tutelata dall'ordinamento sia nazionale che internazionale perché viene vista come una forma di miglioramento organizzativo e strutturale consentendo all'impresa di essere più performante sul mercato.

Solitamente avviene scegliendo tra due regimi fiscali alternativi, da parte di un'impresa o da parte del contribuente, per ottenere un lecito risparmio di imposta e questo tipo di operazione naturalmente ricade sempre sul regime impositivo che apporta più vantaggi.

Tuttavia il tax planning, soprattutto quando si parla di aggressive tax planning, può degenerare in diverse forme di elusione fiscale, per questo motivo l'Amministrazione Finanziaria ha posto delle limitazioni a questa pratica, introducendo disposizioni nazionali che hanno come scopo ultimo il contrasto e la limitazione di questo fenomeno.

Viene così definita aggressiva „una operazione di pianificazione fiscale in cui la giustificazione di un determinato comportamento risiede in via prevalente, non nell'esistenza di una valida ragione

economica, ma nell'esigenza di ottenere un vantaggio fiscale, altrimenti non spettante¹.

In tema di pianificazione fiscale aggressiva è intervenuta anche l'unione Europea andando ad elencare quelli che possono essere gli elementi che possano presupporre l'esistenza di questo fenomeno:

📁🕒 operazioni atte a ottenere sia nel paese della residenza che della fonte una non imposizione di un determinato reddito

📄🕒 ottenimento di doppie detrazioni, per esempio sia nello Stato della fonte che della residenza

📄🕒 si pone in essere un'organizzazione che permetta una diminuzione della base imponibile negli Stati a più alta tassazione a favore di quelli con una fiscalità più vantaggiosa.

Si rende necessario indicare che questi sono elementi che possono dare un indirizzo nell'eventuale individuazione di "aggressive tax planning", ma questi fenomeni non possono essere ricondotti schematicamente a situazioni prestabilite, in quanto il fenomeno basa la propria forza sulla varietà e diversificazione.

1.2. Cos'è l'Esterovestizione

Il fenomeno dell'esterovestizione, è costantemente tenuto sotto controllo da parte dell'Amministrazione Finanziaria perché rappresenta un risvolto di un tax planning aggressivo.

Secondo la definizione data dalla Cassazione nella sentenza 17 ottobre 2012, n 2869, per esterovestizione societaria si intende "la localizzazione di una società in uno stato a fiscalità più favorevole allo scopo di sottrarsi al più gravoso regime fiscale nazionale, rientrando così tra le fattispecie che configurano abuso di diritto".

Quindi l'esterovestizione non è altro che la "dissociazione tra residenza formale e residenza sostanziale" attuata da una società al fine di beneficiare di un regime fiscale più vantaggioso rispetto a quello del paese di appartenenza.

Si crea quindi un soggetto estero, con residenza in un altro Paese, raffigurato come un soggetto giuridico a se stante e con potere decisionale autonomo che sarà quindi assoggettato a tassazione estera, quando nella realtà dei fatti le decisioni di tipo economico e organizzativo vengono prese dal soggetto che continua ad essere residente nel Paese di effettivo controllo.

Viene così definita come un'operazione attraverso la quale una società riesce ad allocare in un altro paese la residenza fiscale, pur mantenendo l'attività principale nel territorio italiano.

Questo fenomeno viene inoltre continuamente fomentato da una disarmonia dei vari ordinamenti internazionali e da un interesse sia da parte dei singoli Stati ad attrarre nuovi capitali provenienti

¹ V.Cavallaro, <<Lotta all'evasione: la pianificazione fiscale aggressiva ha le ore contate, in Italia Oggi 1 settembre 2014

dall'estero, sia da parte delle imprese a posizionarsi in sistemi fiscali che permettano oltre che a minori oneri tributari anche altri benefici fiscali.

Ad un primo impatto l'esterovestizione può essere intesa come un meccanismo volto alla sottrazione di fonti di reddito imponibili in Italia o di attività d'impresa con redditi presumibilmente imponibili, ma tuttavia non è „ attribuibile“ a società off-shore ma bensì on-shore, infatti il fenomeno dell'esterovestizione non riguarda i redditi e le attività d'impresa prodotti dalle società off-shore al di fuori del territorio dello stato nel quale esse sono solo formalmente residenti, ma si tratta di tentare di collocare all'estero sotto il profilo formale, il luogo di produzione del reddito d'impresa consentendo la sottrazione dello stesso alla potestà impositiva dello stato italiano.

Osservando attentamente abbiamo due fenomeni di esterovestizione, l'esterovestizione di fonti di reddito, la quale avviene mediante la cessione di partecipazioni ad holding precedentemente costituite, con l'intento di ottenere un'esenzione delle plusvalenze che ne deriveranno; e l'esterovestizione societaria che si profila come la collocazione estera del luogo di produzione del reddito d'impresa.

Ma la definizione di esterovestizione non è così semplice, in quanto da recenti sentenze ci si accorge che viene classificata come un abuso del diritto, in quanto sfrutta situazioni non armonizzate tra i vari Paesi. L'obiettivo dell'Amministrazione Finanziaria diventa quindi quello di punire le costruzioni puramente artificiali finalizzate esclusivamente all'elusione delle imposte, ciò avviene con la creazione di forme giuridiche che non riproducono la realtà economica della società. Tuttavia non è da confondere il concetto di esterovestizione societaria e il concetto di stabile organizzazione. Nonostante abbiano degli elementi in comune la stabile organizzazione assume una connotazione differente, infatti con questo criterio si ha la possibilità di separare l'attività imponibile in Italia con quella imponibile in un altro paese, in quanto svolta da un non residente nel nostro Paese. Nell'esterovestizione invece si ha che un soggetto residente venga fatto risultare residente in un altro Paese.

Salta subito all'occhio come il fenomeno dell'esterovestizione sia di facile attrattiva per il soggetto contribuente, offrendogli una tassazione inferiore ed evitando così il principio della worldwide taxation, con la quale si avrebbe la tassazione dei redditi ovunque prodotti in capo al soggetto residente nel territorio dello Stato.

1.3 Esterovestizione fenomeno elusivo o evasivo?

Quindi il fenomeno dell'esterovestizione deve essere classificato tra i fenomeni elusivi o abusivi?

L'evasione ed elusione rappresentano i principali strumenti con cui il contribuente sottrae risorse al

Fisco. Questi fenomeni vengono studiati sotto vari aspetti in quanto luogo di continui interventi da parte dell'Amministrazione Finanziaria.

L'evasione rappresenta la classica modalità con cui il contribuente sottrae delle risorse all'Amministrazione Finanziaria, sostanzialmente è la condotta mediante la quale il contribuente occulta tutta o parte della ricchezza prodotta, oppure deduce costi inesistenti con l'unico scopo di pagare un'imposta inferiore a quanto effettivamente dovuto.

Per poter definire il fenomeno dell'evasione è necessario far riferimento alla dottrina la quale definisce l'evasione come "qualsiasi fatto commissivo od omissivo del soggetto passivo dell'imposizione che, avendo posto in essere il presupposto del tributo, si sottrae, in tutto o in parte, ai connessi obblighi previsti dalla legge"².

Il contribuente quindi si sottrae dagli obblighi di imposta attuando comportamenti in violazione a specifiche norme tributarie.

Sottraendosi a specifici obblighi tributari il contribuente attua un comportamento che è definito sempre *contra legem*, sia che ci si riferisca alla dichiarazione di false situazioni (costi che vengono dichiarati anche se non sono stati realmente sostenuti) o ci si riferisca all'omessa dichiarazione (come per esempio compensi incassati ma che non dichiarati).

L'Amministrazione Finanziaria per contrastare questo fenomeno pone l'attenzione sia analizzando la gravità della norma violata che al mancato pagamento del tributo spettante.

Diversamente il fenomeno dell'elusione si colloca in una „regione di mezzo“ tra l'evasione fiscale e il risparmio d'imposta, e la differenza con quest'ultima la possiamo identificare con la violazione dello „spirito di fondo“, infatti lo scopo del contribuente consiste nella mera riduzione o annullamento del carico fiscale, ottenendo un risparmio di imposta.

Nell'elusione abbiamo quindi, sia un versamento di imposta da parte del contribuente, ma inferiore a quanto effettivamente dovuto, questo perché non è stato posto in essere un fatto, che secondo il fisco avrebbe dovuto avere luogo, se non si fosse aggirata la disciplina fiscale.

In sintesi la differenza tra queste due fattispecie è che nell'evasione vi è il presupposto per l'adempimento del tributo, ma è lo stesso contribuente a nascondere, mentre nell'elusione il contribuente utilizza degli artifici giuridici, per poter ridurre o eliminare l'onere fiscale, posti in essere per aggirare le norme, violandone quello che è lo "spirito di fondo".

L'elusione quindi la possiamo definire come "l'insieme delle tecniche e dei comportamenti del soggetto passivo di imposta che impedisce, in tutto o in parte, il sorgere della fattispecie legale imponibile, mediante l'uso accorto di istituti giuridici, con il risultato di far ricadere la capacità

² A.Lovisolò, <<L'evasione e l'elusione tributaria>>, in Enc.dir.III aggiornamento, Giuffrè, Milano, 1998

contributiva sotto una configurazione giuridica diversa al fine di ridurre o annullare l'onere fiscale”³.

I fenomeni di evasione ed elusione possono essere realizzati attraverso:

1. La fittizia localizzazione della residenza fiscale, come nel caso dell'esterovestizione della persona fisica o persona giuridica;
 2. L'occultamento di stabili organizzazioni non formalmente costituite, con lo scopo evitare la tassazione in Italia;
 3. Posizionamento di società controllate in Paesi a fiscalità privilegiata, tuttavia con le disposizione degli artt.167 e 168 del D.P.R n.917/1986 e art 13 del D.L.n.78/2009, si prevede l'imputazione al soggetto controllante dei redditi prodotti in paesi a fiscalità privilegiata, a meno che non si dimostri l'effettivo svolgimento di un attività industriale;
 4. Distribuzione di dividendi black list tramite l'interposizione di una o più società create appositamente;
 5. Il trasferimento indebito di materia imponibile, ovvero tramite i costi black list, di cui fanno parte tutte le acquisizioni di beni e servizi da Paesi non appartenenti l'Unione Europea o tramite il transfer pricing, che consiste nella cessione a prezzi di favore di beni tra imprese tra loro collegate.
- Secondo quanto detto precedentemente possiamo classificare il fenomeno dell'esterovestizione tra i fenomeni elusivi, andando infatti ad utilizzare artifici giuridici per aggirare le norme, quanto detto si evince anche dalla sentenza della Cassazione del 28 febbraio 2012 dove “il fenomeno appare come elusivo in quanto il soggetto esterovestito pone in essere tecniche e comportamenti che hanno come scopo lo spostamento del reddito imponibile nel territorio di uno stato a fiscalità privilegiata o più vantaggiosa”⁴.

1.4 Residenza fiscale delle persone giuridiche

L'ordinamento tributario per determinare la residenza ai fini fiscali dei soggetti passivi d'imposta rimanda all' art 5 del TUIR per quanto riguarda le società di persone affermando che „*si considerano residenti le società e associazioni 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*“; mentre all'art 73 comma 5 del Tuir per le società di capitali, gli enti e i trust, il quale dispone che „*ai fine delle imposte sui redditi si considerano residenti 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. Si considerano altresì resideneti nel territorio dello*

³ C.Sacchetti, <<Esterovestizione Societaria>>, G.Giappichelli Editore Torino, pag 153

⁴ Cass.,Sez.Pen., 28 febbraio 2012, n.7739 in Corriere tributario, n 4/2012 p.1074

Stato, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministero dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'art 168-bis, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi“.

Dalla lettura di questi articoli ne segue che per poter verificare la residenza ai fini fiscali di una società si rende necessario ricondursi a quattro criteri di collegamento: 1) la sede legale, 2) la sede dell'amministrazione, 3) l'oggetto principale, 4) il criterio temporale.

I criteri sopra elencati sono tra loro alternativi, è sufficiente infatti il ricorrere di uno di questi sempre congiuntamente al criterio temporale perché si possa considerare una società fiscalmente residente e per questo, secondo il criterio della world-wide principle, art 81 TUIR, soggetti a tassazione per i redditi ovunque prodotti.

È possibile immediatamente osservare 2 situazioni:

- 1) che sia per l' art 5 che per l'art 73 del Tuir non vi è nessun rimando al codice civile, questo perché si è voluto uniformare l'utilizzo dei termini in sede interpretativa;
- 2) anche per quanto riguarda le persone giuridiche è stato introdotto il criterio temporale per poter evitare di venire assoggettati al pagamento delle imposte nel territorio dello Stato anche nel caso in cui o sede legale o amministrativa o l'oggetto sociale vi fossero rimasti anche per un breve periodo.

1.4.1 Sede legale

Il primo dei tre criteri richiesti dalla norma è il criterio della sede legale, che è uguale nel caso di tutte le persone giuridiche. La sede legale è un requisito di carattere formale e in merito il legislatore non ha fornito una definizione concreta di sede legale, ma si è limitato a definirla come la sede indicata dalla società nell' atto costitutivo o nello statuto, coincidente per questo con la sede sociale.

Nel Codice civile non vi è traccia dell'utilizzo del termine legale dato che si fa esclusivamente riferimento al concetto di sede, che è definita secondo l'art 46 del Codice civile come “ la sede delle persone giuridiche, 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 stabilita ai sensi dell'art16 o la sede risultante dal registro è diversa da quella effettiva, i terzi possono considerare come sede della persona giuridica anche questa ultima“.

Tendenzialmente la sede che produce effetti giuridici è quella prevista nell'atto costitutivo, solamente in particolari casi è prevista la prevalenza della sede effettiva.

In tale ambito si rende necessario distinguere la sede legale dalla sede effettiva.

Nella sentenza della Cassazione n.136 del 22 gennaio 1958 viene definita come “il luogo in cui la società svolge la sua prevalente attività direttiva ed amministrativa per l'esercizio dell'impresa, cioè il centro effettivo dei suoi interessi, dove la società vive ed opera, dove si trattano gli affari e dove i diversi fattori dell'impresa vengono organizzati e coordinati per l'esplicazione ed il raggiungimento dei fini sociali”. Viene quindi inteso il luogo in cui avviene l'impulso direttivo e amministrativo e non il luogo dove sono posti gli uffici della società; secondo invece un'altra corrente di pensiero per la determinazione della sede effettiva è necessario considerare il luogo di residenza degli amministratori e al luogo di assemblea dei soci..

Questa differenza di definizione può creare difficoltà nei rapporti di terzi, quindi si è deciso con il termine sede di far riferimento sia alla sede legale che a quella effettiva, e a seguito della sentenza della Cassazione civile sez. VI 24 novembre 2011 n. 24842, di considerare valida qualsiasi notifica eseguita nella sede effettiva di una società avente personalità giuridica anziché nella sede legale, ovvero nel luogo utilizzato per le normali attività di impresa e gli affari con terzi.

1.4.2 La sede dell'amministrazione

Il concetto di sede dell'amministrazione ha subito varie modifiche per quello che riguarda la propria definizione. Con sede dell'amministrazione si intende il luogo dove si pone in essere l'oggetto sociale ma anche il luogo abituale in cui gli amministratori svolgono l'attività amministrativa, quindi è può essere inteso come il luogo utilizzato dalla società come sede principale e di controllo delle proprie attività. Tendenzialmente sarà quindi il luogo in cui avvengono i consigli d'amministrazione, dove vengono assunte le decisioni riguardanti l'attività d'impresa e le decisioni direttive.

In una situazione come quella attuale di massima apertura dei mercati e di globalizzazione, i soggetti giuridici localizzano, anche fittiziamente la sede all'estero, ricadendo tal volta nel fenomeno della cosiddetta esteroestizione. In questi casi si rende necessario identificare la sede amministrativa con la sede effettiva ovvero individuare la sede sostanziale ed effettiva e non limitarsi ad applicare superficialmente la definizione giurisprudenziale. Nella sentenza della Cassazione sez. Civile 16 giugno 1984 n 3604,, è da intendere il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione , si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accertamento, nei rapporti interni e con terzi, degli organi e

degli uffici societari in vista del compimento degli affari e della propulsione dell'attività dell'ente“; si riconduce quindi al luogo abituale in cui viene effettuata l'attività di direzione, amministrazione dell'impresa.

Per poter individuare nel modo più veritiero possibile la sede amministrativa si dovrà guardare oltre che agli amministratori ai quali l'atto costitutivo ha conferito il potere gestorio anche coloro che, può non comparendo come amministratori, impartiscono le decisioni.

Per l'attribuzione di residenza la dottrina, come rileva anche G.Marino in suoi vari articoli, sono stati introdotti dei criteri per facilitare la determinazione della residenza:

- residenza degli amministratori, qualora tutti gli amministratori avessero residenza in Italia di conseguenza la sede sarebbe anch'essa in Italia, in presenza però di documenti quali per esempio biglietti aerei che dimostrino l'effettivo spostamento all'estero per le riunioni del Cda non si può negare che la sede sia all'estero;
- figura professionale di chi riveste la carica, in riferimento a quelle società residenti in paradisi fiscali che amministrano la società, in tal caso la sede dell'amministrazione viene ricondotta nel territorio dello stato estero;
- potere di movimentare i conti correnti bancari intestati alla società, questo criterio torna utile qualora la residenza dei vari amministratori sia diversa e la sede dell'amministrazione sarà localizzata nel paese di residenza dell'amministratore che ha maggior potere decisionale.

1.4.3 L'oggetto sociale

Secondo quanto previsto dall'art 73 del Tuir, il terzo criterio per stabilire la residenza è l'oggetto sociale ed è “determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata e registrata”, in mancanza dell'atto costitutivo “è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato”.

Molto spesso si verifica che siano presenti più attività all'interno di un'impresa, in questo caso si considera quella fondamentale per poter raggiungere gli scopi primari dell'impresa o quella svolta in prevalenza sul territorio dello Stato, come recita d'altra parte la sentenza n.3910 del 9 giugno 1988 della Cassazione “ l'oggetto principale dell'attività corrisponde all'attività esercitata in concreto ed in via primaria dalla società”. Per poter individuare l'oggetto principale la Guardia di Finanza ha individuato degli elementi a cui porre attenzione per la sua determinazione:

1. attività effettivamente esercitata dalla società in esame;
2. luogo in cui si sono conclusi atti e negozi giuridici;

3. identità e residenza delle controparti;
4. mercati e ubicazione delle società che hanno negoziato i titoli in società partecipate;
5. rapporti tra la società non residente e terzi;
6. mercato principale in cui la società non residente opera;
7. luogo in cui vengono gestite le finanze della società.

Riassumendo i criteri di determinazione dell'oggetto principale sono quindi:

- attività prevista dall'atto costitutivo;
- prevalenza delle attività svolte in Italia rispetto a quelle estere, in mancanza di un riferimento nell'atto costitutivo, anche se questo da solo non è sufficiente per determinarne la residenza;
- attività svolta per la maggior parte del periodo d'imposta.

1.4.4 Criterio temporale:

Per poter determinare la residenza di una persona giuridica, abbiamo elencato i tre requisiti fondamentali e tra loro alternativi, tuttavia per la loro applicazione è necessario porli sotto a un vincolo temporale. Il criterio temporale può essere considerato l'elemento di base per poter determinare la residenza.

Sede legale, sede amministrativa e l'oggetto sociale devono sussistere nel territorio dello Stato per un periodo minimo di 183 giorni o 184 in presenza di anni bisestili.

È bene precisare che non è necessario il verificarsi dei 3 requisiti in modo continuativo⁵, ma sarà sufficiente constatare che siano trascorse almeno 183 o 184 giornate dal periodo di iscrizione al termine del periodo di imposta.

2.Presunzione di residenza Art 73 del TUIR

Nell' art. 73 comma 3 precedentemente esaminato venivano elencati quelli che erano i criteri di collegamento tra una società costituita all'estero e il territorio dello Stato, ma abusando di tali criteri, molto più spesso le imprese collocavano fittiziamente la sede all'estero (esterovestizione); il legislatore con l'intento di contrastare tale fenomeno di esterovestizione ha introdotto con l'art 35 comma 13 del D.L n.223/2006, noto anche come Decreto Bersani, i commi 5-bis e 5-ter nell'art 73 del TUIR.

Il comma 5-bis enuncia che una società situata all'estero si deve intendere come residente in Italia,

⁵ È altrettanto illogico il presentarsi in modo discontinuo