

LA RESIDENZA FISCALE DEI SOGGETTI IRES

La residenza fiscale dei soggetti IRES

Lo schema dell'intervento:

- la residenza secondo la legislazione nazionale:
 - i) le regole ordinarie;***
 - ii) le regole di ordine presuntivo (rinvio...);***
- la residenza secondo la disciplina convenzionale.

La residenza fiscale dei soggetti IRES secondo la disciplina nazionale

La disciplina nazionale prevede sostanzialmente due *set* di regole in *subiecta materia*:

- le **regole di carattere ordinario** (art. 73.3 TUIR);
- le **regole di ordine presuntivo** (art. 73.5 *bis*/5 *ter*/5 *quater* TUIR).

Le regole ordinarie secondo la disciplina nazionale

Una società (*rectius* un soggetto IRES) è considerato residente in Italia (e, quindi, tassato sul reddito cosiddetto *mondiale*) se, per **la maggior parte del periodo d'imposta**, alternativamente è localizzato in Italia uno dei seguenti elementi:

- la sede legale;
- la sede dell'amministrazione;
- l'oggetto principale.

Le regole ordinarie secondo la disciplina nazionale: la sede legale

La **sede legale** rappresenta un criterio essenzialmente formale ed è facilmente identificabile facendo riferimento all'atto costitutivo ed allo statuto del soggetto d'imposta di riferimento.

Le regole ordinarie secondo la disciplina nazionale: la sede dell'amministrazione

La **sede dell'amministrazione** è da intendersi localizzata nel luogo in cui:

- l'organo amministrativo esercita stabilmente le proprie funzioni per la gestione unitaria dell'attività sociale;
- vengono assunte le decisioni strategiche concernenti l'attività sociale;
- si forma la *voluntas* del soggetto.

Le regole ordinarie secondo la disciplina nazionale: la sede dell'amministrazione

In realtà la nozione di sede dell'amministrazione non è integralmente condivisa dalla dottrina, dalla giurisprudenza e dalla stessa prassi della Amministrazione finanziaria.

Alcuni elementi di riflessione:

- le decisioni che radicano la sede dell'amministrazione devono essere quelle di carattere strategico;

Segue ...

- la gestione operativa (*day by day activity*) se localizzata in Italia può configurare una stabile organizzazione ma non determina ex se la residenza del soggetto;
- la **sede dell'amministrazione** può anche non coincidere con il luogo in cui si trovano le strutture e gli *assets* del soggetto;
- l'individuazione della **sede dell'amministrazione** impone una analisi orientata al principio *substance over form*.

Le regole ordinarie secondo la disciplina nazionale: la sede dell'amministrazione

Alcune situazioni pongono problemi. Quale ad esempio, la sede dell'amministrazione delle **controllate** se le decisioni strategiche vengono formalmente o fattualmente adottate dalla **controllante**.

Quid iuris?

La conformità delle decisioni della controllata alle politiche di gruppo decise a livello di controllante non implica *ex se* che la sede dell'amministrazione sia localizzata nello Stato di residenza della controllante.

Le regole ordinarie secondo la disciplina nazionale: l'oggetto principale

L'oggetto principale è da intendersi come il luogo ove vengono svolte in termini sostanziali le attività del soggetto.

Si tratta del luogo in cui la *voluntas* del soggetto si tramuta in compiuti atti gestori e può anche non identificarsi nel luogo in cui sono localizzati gli *assets* del soggetto interessato.

Le regole ordinarie secondo la disciplina nazionale: l'oggetto principale

Per gli **enti residenti** l'oggetto principale è determinato in base alla legge (enti pubblici), l'atto costitutivo o lo statuto se redatti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata.

In caso negativo si deve avere riguardo all'attività in concreto esercitata in Italia dal soggetto interessato (art. 73.4/5 TUIR).

Le regole ordinarie secondo la disciplina nazionale: l'oggetto principale

Per gli **enti non residenti** l'oggetto principale deve essere in ogni caso accertato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio italiano (art. 73.5 TUIR).

Le regole ordinarie secondo la disciplina nazionale: l'oggetto principale

Al pari della sede dell'amministrazione il criterio dell'oggetto principale è suscettibile d'interpretazioni difformi.

Ad esempio, secondo la Amministrazione finanziaria, una società estera che abbia investito grande parte del proprio patrimonio in immobili situati in Italia è da ritenersi che abbia l'oggetto principale nel territorio della Repubblica italiana.

E per le *holdings* che possiedano partecipazioni in società residenti in Italia?

La risposta dovrebbe essere differente.

Segue ...

Le regole ordinarie secondo la disciplina nazionale: l'oggetto principale

In realtà l'**oggetto principale** di una *holding* non sono le partecipazioni in quanto tali ma l'attività gestoria delle medesime. Le partecipazioni sono **l'oggetto dell'attività** di una *holding* e non **il suo oggetto principale**.

Ovviamente più l'*holding* è *statica* e più tale distinzione tende ad essere *impalpabile* e si corre il rischio che la residenza delle partecipate finisca per attrarre la residenza della partecipante.

La residenza fiscale secondo la disciplina convenzionale OCSE

Per determinare la residenza dei soggetti diversi dalle persone fisiche il modello di convenzione OCSE (art. 4.3), in caso di *dual residence* (cosiddetta doppia residenza), pone in rilievo quale *tie breaker rule* un criterio esemplificativo: il luogo della direzione effettiva (*place of effective management/siège de direction*).

La residenza fiscale secondo la disciplina convenzionale OCSE

Ai fini dell'individuazione di tale luogo secondo il commentario OCSE occorre tenere conto a titolo esemplificativo ma non esaustivo:

- del luogo in cui si svolgono le riunioni dell'organo amministrativo;
- del luogo in cui opera il CEO;
- del luogo in cui si trova l'*headquarter* del soggetto;
- del luogo in cui è eseguita la *day by day activity*;
- del luogo in cui è tenuta la contabilità.

La residenza fiscale secondo la disciplina convenzionale OCSE

La determinazione del *place of effective management* è controversa e lo stesso commentario al Modello OCSE è stato revisionato di recente.

In generale, il luogo di direzione effettiva è da intendersi come il luogo in cui vengono assunte le decisioni nodali (*id est* fondamentali) per la gestione del soggetto.

In tale concetto (come espresso all'art. 4.3 del Modello di convenzione OCSE) il Commentario registra un'osservazione della Repubblica Italiana.

Segue ...

La residenza fiscale secondo la disciplina convenzionale OCSE

Secondo l'osservazione formulata dalla Repubblica Italiana, pertanto, per determinare il *place of effective management* è necessario avere riguardo anche al luogo in cui viene esercitata l'attività principale (il che corrisponde, sostanzialmente, alla nozione domestica di oggetto principale dell'attività).

Segue ...

La residenza fiscale secondo la disciplina convenzionale OCSE

In ultima analisi, in base all'osservazione formulata dalla Repubblica Italiana, la nozione di **place of effective management** finisce per risultare più ampia di quella domestica di **sede dell'amministrazione** ed include anche il concetto di **oggetto principale dell'attività** (secondo la terminologia tipica del TUIR).

La residenza fiscale secondo la disciplina convenzionale OCSE

Vale precisare che le **osservazioni** eventualmente formulate si considerano reiterate in modo implicito in occasione della conclusione di trattati contro le doppie imposizioni.

Se lo Stato che non ha formulato osservazioni non obietta alcunché in sede di conclusione di un trattato lo Stato che le ha formulate può applicare la specifica convenzione secondo la propria prassi interpretativa.

La residenza fiscale secondo la disciplina convenzionale OCSE

Nell'ipotesi in cui la corretta interpretazione della residenza (corretta individuazione del *place of effective management*) sia controversa, allora è necessario ricorrere alla cosiddetta procedura amichevole (art. 25 del Modello OCSE).