

## REDDITO IMPRESA E IRAP

### **La residenza fiscale dei soggetti Ires: il concetto di sede dell'amministrazione**

di Stefano Rossetti

L'individuazione della **residenza fiscale** dei soggetti che producono reddito d'impresa è regolata [dall'articolo 73, comma 3, Tuir](#), il quale detta un **triplice criterio di collegamento** tra soggetto e territorio finalizzato a determinare la soggettività passiva ai fini Ires.

I **criteri territoriali** previsti dal legislatore sono **uno di carattere formale e due di carattere fattuale**, in particolare si tratta del luogo in cui è:

- **fissata la sede legale** (criterio formale);
- **ubicata la sede dell'amministrazione** (criterio fattuale);
- **perseguito l'oggetto sociale** (criterio fattuale).

Questi criteri, applicabili anche alle società costituite all'estero, sono tra di loro **alternativi** e determinano la residenza fiscale del soggetto in Italia soltanto se integrati per la **maggior parte del periodo d'imposta**.

Il criterio della **sede legale** non desta particolari problemi di carattere interpretativo in quanto, come detto, rappresenta un criterio formale ed oggettivo rinvenibile nell'atto costitutivo e nello statuto.

Il criterio legato al **luogo di perseguitamento dell'oggetto sociale** è da individuarsi nel luogo di effettivo esercizio dell'attività sociale ([circolare n. 12/E/2003](#) e [n. 28/E/2006](#)).

Tale criterio, di **carattere fattuale**, è riscontrabile coniugando due aspetti: l'ubicazione dei beni facenti parte il compendio aziendale e le caratteristiche peculiari dell'attività svolta ([circolare Assonime 67/2014](#)).

La **sede dell'amministrazione**, rispetto a quanto sopra visto, rappresenta il criterio di più difficile inquadramento in quanto è legato all'individuazione di fatti immateriali: il luogo in cui vengono assunte le decisioni gestionali.

Sotto questo profilo la giurisprudenza della Corte di Cassazione ha affermato in maniera piuttosto monolitica che la sede dell'amministrazione deve ritenersi coincidente con quella di "**sede effettiva**" (di matrice civilistica), intesa come il luogo ove hanno **concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee**, e cioè il luogo

deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento - nei rapporti interni e con i terzi - degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente (da ultimo [cassazione n. 16697/2019](#)).

Quindi, la sede dell'amministrazione deve essere individuata nel **luogo da cui provengono gli impulsi volitivi di carattere gestionale come luogo concreto di formazione ed espressione di volontà della società**.

I fattori che rivestono un ruolo fondamentale nella determinazione della sede effettiva sono molteplici, tuttavia le indagini che gli organi verificatori pongono in essere, in sede di accertamento della residenza delle società costituite all'estero, sono tese ad individuare il luogo:

- **di residenza degli amministratori e di svolgimento delle riunioni dell'organo amministrativo.** In merito a questo aspetto occorre sottolineare che in caso di società costituita all'estero e amministrata da soggetti residenti in Italia sarà opportuno tracciare e documentare le trasferte effettuate per partecipare alle riunioni formali ed informali del consiglio di amministrazione al fine di dimostrarne l'effettività;
- **di esercizio del potere gestorio relativo a conti e correnti e disponibilità finanziarie della società in generale;**
- **di residenza della compagine sociale nell'ipotesi in cui le decisioni concernenti gli aspetti fondamentali e vitali della gestione societaria siano affidati all'assemblea dei soci residenti in Italia.** Tale ipotesi si può configurare ognualvolta i poteri dell'organo amministrativo sono estremamente limitati sia da un punto di vista quantitativo (capacità di spesa ridotta) sia da un punto di vista qualitativo (le decisioni fondamentali vengono riservate all'assemblea);
- **di recapito delle lettere di convocazione del consiglio di amministrazione e dell'assemblea dei soci**, nonché quello di recapiti e partenza della corrispondenza commerciale, comunicazioni fax o email;
- **di approvvigionamento, predisposizione e formazione di documenti contabili.**

Da ultimo si sottolinea che anche **la presenza di amministratori di fatto aventi la residenza in Italia può influire sulla determinazione della sede dell'amministrazione**, infatti la Guardia di Finanza con la **circolare n. 1/2018**, in merito a questo aspetto, considera cruciale l'accertamento della residenza degli amministratori di fatto quando formalmente la carica è ricoperta dai c.d. **"amministratori professionali"**.

La Guardia di Finanza sottolinea che, nel corso del tempo, è stato notato un crescente utilizzo di amministratori professionali (c.d. "teste di legno") di società costituite all'estero che in realtà potrebbero rappresentare un **mero schermo volto a celare un'effettiva attività gestoria esercitata in Italia**.

In questo contesto gli indicatori che potrebbero confermare la fittizietà della gestione estera sono rappresentati:

- dalla presenza di **accordi di manleva** volti a limitare la responsabilità;
- dalla sottoscrizione di **atti volti a esonerare l'amministratore** da eventuali conseguenze negative derivanti dall'essersi conformato alle istruzioni impartite dalla **compagine sociale** residente;
- dall'**assenza di un compenso congruo e proporzionato alle responsabilità assunte**.

Master di specializzazione

## LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)