

Residenza fiscale delle persone giuridiche: i nuovi criteri

di Marco Bargagli

OneDay Master

Investimento estero attraverso la stabile organizzazione (aspetti civilistici)

Scopri di più

Con il termine esteroinvestizione si è solito identificare una **dissociazione fra residenza formale e residenza sostanziale** del soggetto passivo, attuata con il precipuo scopo di beneficiare di un regime fiscale più vantaggioso rispetto a quello del Paese di effettiva appartenenza.

Può essere definita come un'operazione attraverso la quale una società **riesce formalmente ad allocare in un altro Paese la residenza fiscale**, nonostante conduca nel territorio italiano la propria attività principale, ovvero risulti avere **localizzato in Italia la sede della propria amministrazione**.

L'ordinamento domestico contiene **particolari disposizioni in materia di residenza fiscale** contenute nel testo unico delle imposte sui redditi, come di seguito evidenziato:

- **per le persone fisiche**, l'[articolo 2, comma 2, Tuir](#), attualmente dispone che: *“ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la **maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile**”*;
- **per le società di persone e le associazioni** l'[articolo 5, comma 3, lett. d\), Tuir](#), prevede 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**”*;
- **per le società di capitali, gli enti, i trust**, l'[articolo 73, comma 3, Tuir](#), dispone che: *“ai fini delle imposte sui redditi 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**”*.

Inoltre, esiste una disposizione antielusiva in tema di trust e avuto riguardo gli **organismi di investimento collettivo del risparmio**.

Infatti, per espressa disposizione normativa, **si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato gli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia e, salvo prova**

contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'[articolo 168-bis, Tuir](#) (ossia nei Paesi a fiscalità privilegiata), in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

Infine, **si considerano residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'[articolo 168-bis Tuir](#) (ossia nei Paesi a fiscalità privilegiata) 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.**

Ritornando alla **disamina relativa ai soggetti Ires**, al momento rilevano i seguenti criteri, **alternativi tra di loro** che, sulla base delle disposizioni contenute nell'[articolo 73, comma 3, Tuir](#), consentono di **radicare la residenza fiscale del soggetto passivo in Italia**:

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

Di contro, in **ambito internazionale**, per **evitare fenomeni di doppia imposizione**, si fa riferimento all'**articolo 4, paragrafo 3 del modello OCSE di convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi**.

Il criterio mutuato dal modello Ocse di convenzione, nella versione emendata nel 2017, attualmente prevede che, nell'ipotesi in cui una società sia **considerata residente in due diversi Stati**, la residenza fiscale della persona giuridica **sarà individuata sulla base di un accordo tra le autorità competenti (denominato *mutual agreement*), che dovrà tenere conto:**

- **del luogo di direzione effettiva** (*place of effective management*);
- **del luogo di costituzione** (*the place where it is incorporated or otherwise constituted*);
- **di ogni altro fattore rilevante** (*any other relevant factors*).

Sul punto, giova ricordare che **l'Italia ha precisato che la sede di direzione effettiva illustrata nel paragrafo 25 del Commentario all'articolo 4 del Modello OCSE**, deve anche tenere conto che **"nel determinare la sede di direzione effettiva deve essere preso in considerazione il luogo ove l'attività principale e sostanziale dell'ente è esercitata"**.

Il Consiglio dei ministri del **16.10.2023** ha approvato i **due decreti legislativi di attuazione della L. 111/2023** (c.d. Legge delega fiscale), che propongono di fissare **nuovi criteri di collegamento con il territorio dello Stato italiano** che, ove riscontrati per la maggior parte del periodo d'imposta, consentono di riqualificare la residenza fiscale delle società ed enti,

compresi i trust.

Nello specifico, l'**articolo 2 della bozza citata** interviene sull'attuale formulazione dell'[articolo 73, comma 3, Tuir](#). In estrema sintesi, qualora le **proposte di modifica siano confermate**, in futuro saranno **considerate residenti in Italia le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo di imposta (183 giorni) avranno nel territorio dello Stato:**

- la sede legale;
- la **sede di direzione effettiva**;
- la **gestione ordinaria in via principale**.

Sul punto, occorre precisare che:

- la **sede di direzione effettiva** coincide con la **continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso**;
- la **gestione ordinaria** è invece riferita al **continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso**.

Una particolare disposizione riguarda i trust: gli stessi saranno considerati residenti in Italia, **salvo prova contraria**, qualora **siano costituiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata** e almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust **siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato**.

Inoltre, saranno considerati residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i trust istituiti **in Stati o territori a fiscalità privilegiata** 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**.