

I nuovi criteri per la determinazione della residenza fiscale delle società

di **Stefano Rossetti**

Seminario di specializzazione

Nuova fiscalità internazionale alla luce della riforma fiscale

Scopri di più

Novità in tema di fiscalità internazionale previste dalla legge di bilancio 2024 e dal decreto attuativo di riforma fiscale

Il D.Lgs. 209/2023, modificando l'[articolo 73, comma 3, Tuir](#), ha riscritto i **criteri per la determinazione della residenza fiscale** delle **società di capitali**, i quali decorrono dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore (29.12.2023) del citato D.Lgs. 209/2023.

Tale formulazione è dovuta al fatto che le società di capitali possono avere un **periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare** e, di conseguenza, l'indicazione di una decorrenza puntuale avrebbe potuto comportare il **cambiamento dei criteri per la determinazione della residenza durante il periodo d'imposta**.

La rivisitazione dei previgenti criteri si è resa necessaria al fine di assicurare una **maggiore certezza giuridica**; infatti, il D.Lgs. 209/2023 ha ridefinito, in maniera pressoché totale, in considerazione della prassi internazionale e dei criteri per la definizione della **residenza previsti dalle Convenzioni** per evitare le doppie imposizioni, i **criteri per l'individuazione della residenza dei contribuenti Ires**, quali **società ed enti**.

Ricordiamo che, prima dell'entrata in vigore D.Lgs. 209/2023, ai sensi del previgente [articolo 73, comma 3, Tuir](#), si consideravano residenti in Italia le società di capitali che, **per la maggior parte del periodo d'imposta** (ossia 183 giorni in un anno, o 184 giorni in caso di anno bisestile), avevano nel territorio dello Stato:

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

Tali condizioni erano tra loro **alternative**, con la conseguenza che, anche la sussistenza di una sola delle stesse, era sufficiente a **determinare la residenza di una società nel territorio dello Stato**.

Tali criteri **non erano scevri di criticità**, soprattutto in riferimento alla **sede dell'amministrazione**; infatti, come sottolineato nella relazione illustrativa, in passato tale criterio era stato interpretato in maniera piuttosto estensiva, tanto da farlo **coincidere con il luogo da cui promanavano gli impulsi volitivi societari** (la giurisprudenza della Corte di Cassazione aveva affermato, in maniera piuttosto monolitica, che la sede dell'amministrazione doveva ritenersi coincidente con quella di "sede effettiva", intesa come il luogo ove hanno concreto svolgimento le **attività amministrative e di direzione dell'ente** e si convocano le assemblee).

Alla luce di tutto ciò, il legislatore è intervenuto sostituendo:

- il criterio della **sede dell'amministrazione** con quello della sede della **direzione effettiva**;
- il **criterio dell'oggetto sociale** con quello della **gestione ordinaria in via principale**.

La nuova formulazione dell'[articolo 73, comma 3, Tuir](#), prevede, dunque, 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 nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale. Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso. Per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso"*.

Dunque, sulla base della nuova disposizione i criteri per l'individuazione della residenza fiscale **sono sempre tre**:

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

Il criterio della **sede legale** era presente anche nella formulazione previgente. È un criterio di **tipo formale** che non crea particolari criticità.

Il criterio della **sede di direzione effettiva**, come detto, rappresenta una novità e il legislatore lo ha definito come il luogo dove avviene **"la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche"**.

Il criterio **della gestione ordinaria in via principale** è definito dal legislatore come il luogo in cui avviene *"il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso"*.

La locuzione "in via principale" è stata prevista, in quanto la gestione ordinaria deve **essere individuata nel luogo** in cui vengono compiuti gli atti gestori correnti della società **nel suo complesso** e non di singole divisioni. Infatti, la società potrebbe essere articolata in **sedi**



secondarie, filiali e *branch*, le quali possono essere dotate di una **certa autonomia gestionale**, ma ciò ai fini della residenza fiscale **non rileva**.

I tre criteri operano, come in passato, **in via disgiuntiva** e per essere applicati devono essere integrati **per la maggior parte del periodo d'imposta**.

Da ultimo, si sottolinea che i medesimi criteri valgono anche nell'ambito dell'individuazione delle società di persone: il D.Lgs. 209/2023 ha modificato, infatti, anche **[l'articolo 5, Tuir](#)**.