

Nuova definizione di residenza fiscale di società di capitali ed enti diversi

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

Fiscalità internazionale: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Il **D.Lgs. 209/2023** ha introdotto importanti modifiche in tema di **residenza fiscale** delle **persone giuridiche**, intervenendo sugli [articoli 5, comma 3, lettera d\)](#) e [73, comma 3, Tuir](#).

In estrema sintesi, la citata novella ha riformulato la definizione di **residenza fiscale** delle **società di capitali** e degli **enti diversi dalle società**:

- **confermando** il criterio di collegamento formale della **sede legale**;
- **introducendo** i criteri sostanziali della **sede di direzione effettiva** e della **gestione ordinaria in via principale**, in coerenza con la prassi internazionale;
- **eliminando** il criterio dell'**oggetto principale** e quello della **sede dell'amministrazione**.

L'Agenzia delle entrate, con [circolare n. 20/E/2024](#), ha confermato, da un lato, la **regola dell'alternatività** dei **criteri** previsti dall'[articolo 73, comma 3, Tuir](#), ritenendo **sufficiente** la ricorrenza di **uno solo di essi** per configurare la residenza in Italia, e, dall'altro, la necessità che la sussistenza del criterio si protragga **per la maggior parte del periodo d'imposta**.

Con specifico riferimento al criterio della **sede di direzione effettiva**, stando alla nuova formulazione del **comma 3, dell'articolo 73, Tuir**, si intende la **continua e coordinata assunzione** delle **decisioni strategiche** riguardanti la società o l'ente nel suo complesso.

Al riguardo, nella suddetta [circolare n. 20/E/2024](#), è stato chiarito che, tenuto conto di quanto illustrato nella relazione di accompagnamento al **D.Lgs. 209/2023**, le **decisioni assunte dai soci** non rilevano per individuare la **sede di direzione effettiva**, fatta eccezione per quelle aventi **contenuto gestorio**. Né tantomeno rilevano le **attività di supervisione** e l'eventuale **attività di monitoraggio** della gestione da parte degli stessi.

Inoltre, l'Agenzia delle entrate ha osservato che l'individuazione di un **criterio di collegamento sostanziale** tra l'ente e il Paese di residenza dovrebbe consentire, in una prospettiva di raccordo con le normative degli altri Stati, di **prevenire eventuali conflitti di residenza**, per

effetto del disallineamento tra i criteri adottati dai singoli ordinamenti per fissare la **residenza nel rispettivo territorio nazionale**.

In ogni caso, la [circolare n. 20/E/2024](#), in mancanza di una consolidata prassi internazionale, ha raccomandato una **valutazione caso per caso** di tutte le ipotesi in cui il **luogo di svolgimento dell'attività di impresa** non coincida con quello in cui si assumono le **decisioni strategiche**.

Per quanto concerne il **criterio** della **gestione ordinaria**, stando alla nuova formulazione del **comma 3, dell'articolo 73, Tuir**, si intende il **continuo e coordinato compimento** degli **atti** della **gestione corrente** riguardanti la società o l'ente nel suo complesso.

Al riguardo, nella suddetta [circolare n. 20/E/2024](#) è stato chiarito che **tale criterio deve essere associato** al **luogo** in cui si esplicano il **normale funzionamento** della società e gli **adempimenti** che attengono all'**ordinaria amministrazione** della stessa.

L'Agenzia delle entrate ha però precisato che **non** è possibile elaborare in astratto un'**elencazione onnicomprensiva** degli **atti** espressione della **gestione ordinaria**, in quanto i fattori che la determinano, variano a seconda della conformazione della **struttura imprenditoriale**, dell'**attività caratteristica**, nonché dell'**organizzazione** del **complesso aziendale** della società o dell'ente.

La [circolare n. 20/E/2024](#) ha ravvisato, anche in tale scelta legislativa, un **allineamento** con i chiarimenti forniti dal **paragrafo 24.1 del Commentario all'articolo 4 del Modello OCSE**, secondo cui, tra i fattori considerati per la risoluzione del conflitto di residenza a favore di uno Stato contraente, è compreso **il luogo dove avviene la gestione quotidiana dell'attività**.

Inoltre, essa ha evidenziato che la precisazione - secondo cui la **gestione ordinaria** deve riguardare **l'impresa nel suo complesso**, nonché essere svolta "**in via principale**" - ha la finalità di **distinguere lo Stato di residenza** della **persona giuridica** dal **luogo di collocamento** della **stabile organizzazione**.

Da ultimo, la [circolare n. 20/E/2024](#) ha rilevato come la riforma, pur prefissandosi l'obiettivo di conseguire una **maggiore coerenza con l'ordinamento internazionale**, tramite la definizione di norme più aderenti alla sostanza economica, non consenta di escludere il verificarsi di fenomeni di **doppia residenza** con conseguente **doppia imposizione**, laddove lo Stato estero adotti criteri da cui risulti la residenza nel proprio territorio. In tali casi, la **risoluzione dei conflitti di residenza** avverrà mediante l'applicazione del criterio del **place of effective management**, regola prevista in quasi tutte le **Convenzioni concluse dall'Italia**.

In alcune Convenzioni, è previsto che nei casi di **doppia residenza**, le autorità competenti degli Stati contraenti risolveranno la questione di **comune accordo** con particolare riguardo alla sede della sua direzione effettiva, al luogo in cui è stata costituita o altrimenti creata e ad ogni altro elemento pertinente. In mancanza di tale accordo, non troveranno applicazione i **benefici**

convenzionali.