
LA RESIDENZA FISCALE DEI SOGGETTI IRES

Torino, 9 novembre 2017

La residenza fiscale dei soggetti IRES

- ... secondo la legislazione nazionale
- ... nell'Unione Europea
- ... nella disciplina convenzionale

La residenza fiscale dei soggetti IRES secondo la disciplina nazionale

***D.P.R. 917/1986 T.U.I.R.
DUE SET DI REGOLE***

- **regole ordinarie** (art. 73 co. 3)
- **regole presuntive** (art. 73 co.5 *bis*, 5 *ter*, 5 *quater*)

La nozione di residenza ai sensi del TUIR



Sono residenti le società o enti che hanno per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato



Sede
legale



Sede
dell'amministrazione



Oggetto principale
dell'attività

Art. 73, comma 3 TUIR

“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

Le regole ordinarie secondo la disciplina nazionale

Cassazione, sentenza n. 2869 del 7 febbraio 2013

*“...le discipline in tema di residenza interna e pattizia a ben vedere, sono sostanzialmente equivalenti, perché la seconda rinvia, come criterio generale, alla legislazione interna ed assume, poi, come criterio sussidiario nel caso di accertata doppia residenza, quello della sede “effettiva” della società, che **non è altro che il criterio decisivo** anche per la norma interna, secondo la consolidata interpretazione dottrinale e giurisprudenziale...”*

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 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

- Individuazione della **sede dell'amministrazione** impone una analisi orientata al principio *substance over form*
- La **sede dell'amministrazione** può anche non coincidere con il luogo in cui si trovano le strutture e gli *assets* del soggetto;
- 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;

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

È ordinariamente il luogo dove...

- si formano e vengono assunte le decisioni strategiche rilevanti per la gestione dell'impresa o per il perseguimento delle finalità dell'ente (Assonime circolare n. 67/2007);
 - si svolgono con regolarità le attività dell'impresa e le riunioni del CdA, l'assemblea dei soci;
 - risiedono gli amministratori e se sono in maggioranza italiani o stranieri;
 - sono accesi conti correnti, contratti ed utenze;
 - risulta localizzata l'organizzazione imprenditoriale (gli uomini, i mezzi e le risorse finanziarie che permettono lo svolgimento dell'attività d'impresa);
-

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

Attività di contrasto: indizi ed elementi valutativi

- residenza organo di amministrazione dell'ente;
- gestione della società estera;
- rinvenimento documentazione commerciale e contabile società estere;
- formazione dei documenti commerciali, gestori e contabili in Italia;

Utilizzo poteri istruttori normativamente previsti

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

I GRUPPI SOCIETARI

Attività di direzione e coordinamento

Vs

Eterodirezione

Quale la sede dell'amministrazione delle **controllate** se le decisioni strategiche vengono 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: la sede dell'amministrazione

I GRUPPI SOCIETARI

Attività di direzione e coordinamento

Vs

Eterodirezione

Il caso ***New Zealand Forest Products Finance N.V.***

VS

Commissioner of inland Revenue

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

Art. 73 comma 4 TUIR

L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata. Per oggetto principale si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

- Luogo ove vengono **svolte** le attività del soggetto
- Criterio che necessita di una indagine sostanzialistica
- Attività essenziali per realizzare direttamente gli scopi primari dell'ente
- Non necessariamente si identifica nel luogo in cui sono localizzati gli *assets* del soggetto interessato.

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

Quale l'oggetto delle *holding* che possiedono partecipazioni in società residenti in Italia?

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**.

Holding statiche?

Le regole di ordine presuntivo secondo la disciplina nazionale

PRESUNZIONE DI ESTEROVESTIZIONE

(Art. 73, co. 5-bis D.P.R. n. 917/1986)

“Salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:

a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;

b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato”.

Le regole di ordine presuntivo secondo la disciplina nazionale

Art. 73 comma 5 *bis* e comma 5 *ter*

CONDIZIONI

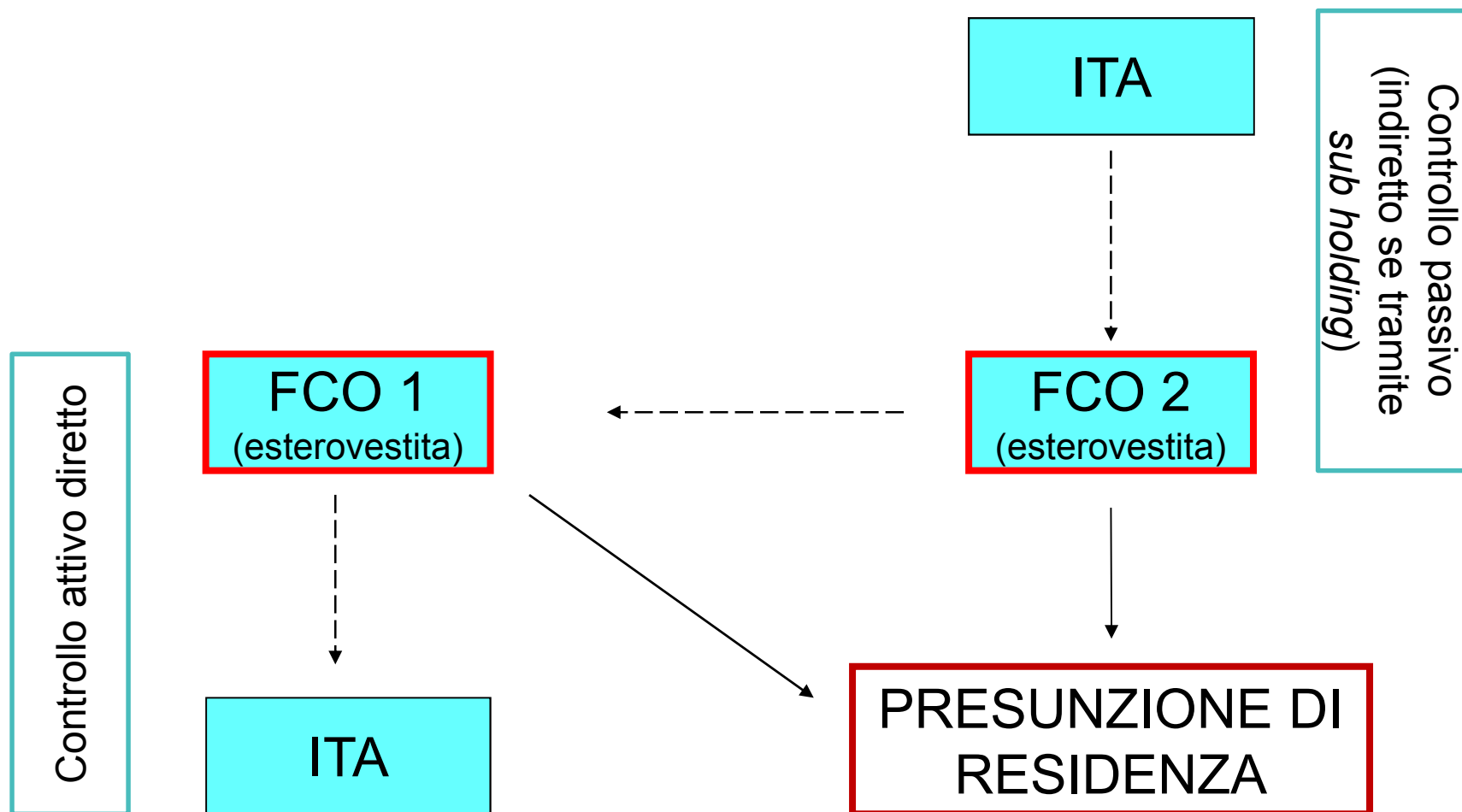
La sussistenza del controllo, anche indiretto, va valutato alla data di chiusura del periodo di gestione del soggetto controllato estero.

Residenza della persone fisiche: art. 2 dal TUIR e conteggio voti spettanti ai familiari ex art. 5 co. 5 TUIR.

Le regole di ordine presuntivo secondo la disciplina nazionale

Nel caso di catene societarie, secondo l'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, la circostanza che una società residente all'estero possa essere presuntivamente considerata residente fa rientrare nel campo di applicazione dell'art. 73 comma 5 *bis* TUIR anche i soggetti che non **controllano direttamente** società o enti residenti.

Le regole di ordine presuntivo secondo la disciplina nazionale



Le regole di ordine presuntivo secondo la disciplina nazionale

Quali le conseguenze pratiche dell'applicazione dell'art. 73 comma 5 *bis* TUIR? Fra le principali:

- applicazione del regime delle plusvalenze di cui artt. 86-87 TUIR;
- applicazione delle ritenute alla fonte ai sensi degli artt. 25, 26, 27 D.P.R. 600/73;
- tassazione integrale dei dividendi provenienti da Stati o territori non *white list*;
- tassazione sulla base del c.d. reddito mondiale.

Le regole di ordine presuntivo secondo la disciplina nazionale

Ai sensi dell'art. 73.5 *quater* del TUIR sono altresì considerati residenti fiscalmente in Italia società o enti:

- il cui patrimonio sia rappresentato in misura prevalente da quote di **fondi di investimento immobiliare** di tipo chiuso di diritto italiano;
- che siano controllati (direttamente o indirettamente) ex art. 2359 c.c., anche per il tramite di società fiduciaria o per interposta persona, da soggetti residenti (fiscalmente) in Italia.

Le regole di ordine presuntivo secondo la disciplina nazionale

- La *ratio* della regola di ordine presuntivo è il contrasto ai fenomeni di *esterovestizione*
- Norma di natura procedurale – No criterio di collegamento
- Ammette prova contraria
- A.F. realmente sollevata dall'onere di provare l'effettiva sede dell'amministrazione di società o enti che presentano elementi di collegamento con il territorio dello Stato?
- Presunzione e libertà di stabilimento: proc. EU PILOT 777/10/TAXU

Le regole di ordine presuntivo secondo la disciplina nazionale

PRESUNZIONI E COMPATIBILITÀ CON IL DIRITTO DELL'UNIONE EUROPEA

Wholly Artificial Arrangement – costruzione di puro artificio

CGUE, sentenza Cadbury Schweppes (C-196/04), 2006

Commissione Europea COM(2007)785 (5)

In Italia: Cass. 2869/2013 e Cass. 43809/2015

Le regole di ordine presuntivo secondo la disciplina nazionale

**RAPPORTO TRA CRITERI DI COLLEGAMENTO
E
COSTRUZIONE DI PURO ARTIFICIO**

Cassazione, sentenza n. 11313 del 31 maggio 2016

Concludendo...

Pluralità di criteri di collegamento

La legge non determina la prevalenza di un criterio sugli altri

Indagine fattuale ispirata a criteri sostanziali (*substance over form*)

La nozione di residenza nella disciplina convenzionale

Applicazione su base domestica dei criteri di collegamento nazionale

Non esiste un criterio di collegamento sovranazionale

Un soggetto potrebbe risultare residente in più Stati

Possibile soluzione: tie breaker Rule OCSE

La residenza fiscale secondo la disciplina convenzionale OCSE

No criteri di collegamento

No definizione di residenza

RATIO norme convenzionali: evitare doppia imposizione attraverso il sistema delle *tie breaker rules*

Per determinare la residenza dei soggetti diversi dalle persone fisiche in ipotesi di *dual residence companies* il modello di convenzione OCSE (art. 4 comma 3) si affida ad una sola *tie breaker rule*: il luogo della direzione effettiva (*place of effective management*).

La residenza fiscale secondo la disciplina convenzionale
OCSE

***Calcutta Jute Mills Company, Limited v. Nicholson* (1876)**

***Cesena Sulphur Company, Limited v. Nicholson* (1876)**

***De Beers Consolidated Mines Ltd. V. Howe* (1906)**

“...A company resides for the purposes of Income Tax where its real business is carried on(...) the real business is carried on where the central management and control actually abides (...)”

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

Osservazione formulata dall'Italia al Commentario, 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).

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

La residenza fiscale secondo la disciplina convenzionale OCSE

Corte di Cassazione, Sezione Penale, sentenza n.1811/2014

Si “sconfessa” la rilevanza dell’analisi dell’oggetto principale nella determinazione della residenza fiscale di una società, statuendo espressamente che lo stesso rappresenta un **criterio residuale**. Il caso riguardava una società con sede legale, ubicazione dei server di gioco on line e connessa attività di gestione a Malta, e con oggetto principale in Italia, ove era stabilito il mercato di riferimento ed ove era attivo il servizio di assistenza clienti.

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 Modello OCSE).

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

*Ten.Col. Alberto FRANCESCHIN
Nucleo di polizia tributaria Torino
I Gruppo Tutela Entrate
Comandante I Sezione Verifiche Complesse*
