IL Sole 24 Ore – 05.11.2024

Residenza fiscale delle società, pesa la sede di direzione effettiva

La circolare delle Entrate

I requisiti del Dlgs 209/23 hanno sempre un carattere di alternatività

Entra in gioco anche la gestione ordinaria in via principale

Alessandro Germani

Arrivano i chiarimenti delle Entrate sulle novità in materia di residenza fiscale a seguito delle modifiche apportate all'articolo 73 del Tuir dal Dlgs 209/2023 di attuazione della legge delega di riforma del sistema fiscale. La seconda parte della circolare 20/E di ieri, in particolare, affronta le novità per le società e gli enti, una riformulazione meno invasiva rispetto alla residenza delle persone fisiche (si vedano anche i servizi a pagina 39). Vediamo perché.

La vecchia disciplina dell'articolo 73, comma 3, del Tuir prevedeva tre criteri alternativi, di modo che ne bastava anche uno solo per stabilire la residenza in Italia di società ed enti, coincidenti con la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale.

La riformulazione operata dal decreto mantiene la sede legale e sostituisce gli altri due criteri con quelli della sede di direzione effettiva e della gestione ordinaria in via principale. La stessa modifica interessa anche la residenza delle società di persone e dei soggetti assimilati in base all'articolo 5, comma 3, lettera d), del Tuir.

Il concetto di oggetto esclusivo o principale conserva rilevanza ai fini della distinzione fra enti commerciali (lettera b dell'articolo 73, comma 1, del Tuir) ed enti non commerciali (lettera c) e, pertanto, viene mantenuto ai commi 4 e 5 del medesimo articolo 73. Inoltre la sede legale è l'unico criterio che resta immutato, mentre continua a valere la regola dell'alternatività dei tre criteri. Circa gli Oicr la residenza resta ancorata allo Stato di istituzione degli stessi. Anche per i trust non ci sono rilevanti modifiche e quindi continuano a considerarsi residenti in Italia quelli, istituiti in Stati che non consentono un adeguato scambio di informazioni, in cui almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari sia fiscalmente residente nel territorio dello Stato. Tuttavia, la presunzione di residenza del trust in Italia è modificata da assoluta in relativa. Resta invariata anche la norma dell'esterovestizione (articolo 73, comma 5-bis) salvo il necessario coordinamento con i due nuovi criteri di residenza.

Circa la sede di direzione effettiva, si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso.

Viene riportato il passaggio della relazione illustrativa per cui le attività di supervisione e di monitoraggio dei soci (all'infuori delle decisioni di gestione) non rilevano per stabilire la sede di direzione effettiva.

Qui forse l'Agenzia appare un po' timida, non spingendosi fino a sdoganare apertamente la sana direzione e coordinamento del socio che non può mai configurare come sede di direzione effettiva della partecipata quella del socio che svolge direzione e coordinamento genuina. Viene comunque ribadito come il concetto di direzione effettiva vada visto in chiave sostanziale e non formale.

La gestione ordinaria in via principale è un criterio che ha autonoma rilevanza e che si pone in rapporto di alternatività con il criterio della sede di direzione effettiva. La norma stessa lo definisce come «il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso». Si tratta del luogo in cui si esplicano il normale funzionamento della società e gli adempimenti che attengono all'ordinaria amministrazione della stessa. La gestione ordinaria deve essere svolta «in via principale», distinguendosi, come evidenziato nella relazione illustrativa, dalla stabile organizzazione.

La nuova disciplina si applica dal 1° gennaio 2024. Nel caso di esercizio a cavallo (1° aprile 2023-31 marzo 2024) la nuova disciplina si applica a partire dal 1° aprile 2024.

La circolare chiarisce infine come la nuova norma intende essere più coerente con l'ordinamento internazionale nel quale si guarda al *place of effective management* come regola di risoluzione dei conflitti. In alcuni trattati (Canada e Cile) si fa riferimento, per la risoluzione dei conflitti di residenza, alla direzione effettiva e al luogo di costituzione, con l'avvertenza che senza accordo la società non ha diritto a rivendicare alcuno sgravio o esenzione d'imposta previsti dalla Convenzione.

La riforma, in vigore dal 2024, è in linea con l'ordinamento internazionale

I passaggi chiave

Residenza di società ed enti
La circolare 20/E evidenzia le modifiche alla nozione dell'articolo 73, comma 3, del Tuir che si basa su tre criteri alternativi fra di loro. Resta immutato quello della sede legale, mentre al posto della sede dell'amministrazione e dell'oggetto principale vengono introdotti i due nuovi requisiti della sede di direzione effettiva e della gestione ordinaria in via principale. Queste modifiche hanno natura sostanziale e sono più allineate all'ordinamento internazionale che si basa sul *place of effective management* come regola di risoluzione dei conflitti di residenza

Sede di direzione effettiva
È la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso. La relazione illustrativa ha chiarito che le attività di supervisione e di monitoraggio dei soci non rilevano per stabilire la sede di direzione effettiva. Questo passaggio dovrebbe escludere il fatto che una sana direzione e coordinamento del socio possa determinare la sede di direzione effettiva della società presso il socio

Gestione ordinaria in via principale
Criterio che ha autonoma rilevanza in rapporto di alternatività con il criterio della sede di direzione effettiva. La norma lo definisce come «il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso». Si tratta del luogo in cui si esplicano il normale funzionamento della società e gli adempimenti che attengono all'ordinaria amministrazione. Ciò non preclude la possibilità che la società disponga anche di stabilimenti localizzati all'estero, purché la gestione ordinaria sia svolta prevalentemente nel territorio italiano

Decorrenza
La novità si applica dal 1° gennaio 2024 per le società e gli enti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare. Per le società o gli enti con esercizio a cavallo d'anno la nuova determinazione della residenza è efficace dal periodo successivo a quello in corso al 29 dicembre 2023, continuando ad operare la disciplina previgente nel periodo d'imposta in corso fino alla chiusura dell'esercizio a cavallo

© RIPRODUZIONE RISERVATA