

Analisi e commenti

Per la residenza fiscale fittizia non serve prova di intento abusivo

11 Agosto 2022

La sua individuazione prescinde dall'accertamento di un'eventuale finalità elusiva, finalizzata a perseguire uno specifico vantaggio tributario, che altrimenti non spetterebbe



La residenza fiscale è il presupposto per l'assoggettamento a imposizione in Italia del reddito conseguito dalle società, conseguentemente l'individuazione dell'esatta residenza è un elemento su cui l'amministrazione finanziaria concentra molta attenzione. Pertanto, la residenza è il criterio distintivo per l'attrazione, piena o parziale, di un soggetto giuridico sotto la potestà impositiva italiana.

Nell'ordinamento tributario nostrano la residenza fiscale è disciplinata da alcune norme del Tuir (Dpr n. 917/1986):

- l'articolo 2 per le persone fisiche, il quale sancisce che un soggetto si considera residente in Italia se per la maggior parte del periodo d'imposta è iscritto nell'anagrafe della popolazione residente ovvero ha il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato
- l'articolo 5 per le società di persone, il quale, al comma 3 lettera d), stabilisce che sono da considerarsi residenti in Italia le società di persone e gli enti equiparati 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 [...]"

- l'articolo 73, comma 3, per le società di capitali e gli enti assimilati, il quale 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. [...]"*.

Sintetizzando, una società di capitali è considerata fiscalmente residente in Italia, quando, per la maggior parte del periodo d'imposta, ha avuto alternativamente nel territorio dello Stato:

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

In pratica, il legislatore fiscale, alla stregua di quello civilistico, ha dato rilevanza non soltanto al criterio formale della localizzazione della sede legale della società sul territorio nazionale, ma principalmente ai criteri sostanziali collegati alla sede dell'amministrazione o allo svolgimento dell'oggetto principale dell'impresa in Italia.

Ulteriore fattore determinante è il requisito temporale, ovvero si è residente se per la maggior parte del periodo d'imposta è verificato il possesso dei suindicati criteri.

Tali criteri, sia formali sia sostanziali, sono alternativi tra loro, ossia è sufficiente che operi uno soltanto di essi per ritenere la società residente fiscalmente in Italia e, conseguentemente, soggetta a tassazione per i redditi ovunque prodotti nel mondo.

In estrema sintesi, se una società di capitali ha nel territorio dello Stato la sede amministrativa o l'oggetto principale, mentre la stessa risulta essere costituita e possedere la sede legale in un altro Paese, il criterio formale non rileva per la determinazione della residenza fiscale, infatti questa sarebbe da considerarsi a tutti gli effetti residente in Italia. L'esempio appena riportato è il “classico” caso di società formalmente “estera”, ma sostanzialmente residente fiscalmente in Italia.

Per quanto appena descritto, la definizione fiscale di residenza coincide fondamentalmente con quella civilistica, tale conferma si trova nella relazione governativa all'articolo 87 del Tuir, recante un espresso riferimento alla previgente formulazione dell'articolo 2505 del codice civile, ora articolo 25 della legge n. 218/1995.

In conclusione, la normativa fiscale italiana prevede tre criteri per determinare la residenza di una persona giuridica:

- criterio formale, la sede legale
- criteri sostanziali, cioè la sede amministrativa e l'oggetto principale.

Come anticipato, basta che si rilevi il sussistere di almeno uno dei tre criteri per considerare residente in Italia un soggetto passivo, in quanto tali criteri operano autonomamente. Considerato che altri Stati possano prevedere gli stessi criteri sostanziali, si può creare il caso della "*dual residence*", ovvero un contribuente viene considerato residente in più Stati, in base alla normativa tributaria interna dei singoli Paesi.

L'Ocse, per superare i conflitti di "*dual residence*" utilizza:

- un criterio di carattere generale di definizione di residenza fiscale mediante l'applicazione delle norme fiscali interne dei singoli Stati oggetto di controversia
- altri principi sussidiari, nel caso in cui il criterio generale non è sufficiente per superare i conflitti di doppia imposizione (il paragrafo 3 dell'articolo 4 del Modello Ocse risolve i conflitti tra ordinamenti considerando la residenza il luogo ove si trova il "*place of effective management*", ovvero la sede della "*direzione effettiva*").

Il luogo in cui viene concretamente esercitata l'attività gestoria, o il luogo da cui promanano le decisioni concernenti l'amministrazione della società, in ambito convenzionale, è il "*place of effective management*".

Nella realtà dei fatti può capitare il caso in cui un contribuente sia formalmente residente in uno Stato ma il "*place of effective management*" sia in un altro Paese, quindi sostanzialmente è residente in quest'ultimo Stato.

Allo scopo di arginare "fenomeni patologici" riconducibili alla residenza fiscale fittizia e all'esterovestizione, il decreto Bersani ha introdotto, nell'articolo 73 del Tuir, una presunzione legale relativa di residenza in Italia a carico delle società o enti con sede fiscale all'estero. Infatti, è stata prevista, nei commi 5-*bis* e 5-*ter*, una presunzione di residenza in Italia, che prevede l'inversione dell'onere della prova (a carico del contribuente). Nel caso in cui si rientri nella presunzione dei suindicati commi, l'amministrazione finanziaria non ha l'onere di provare che l'effettiva sede dell'amministrazione sia in Italia, ma è compito del contribuente dimostrare

d'essere residente all'estero.

A questo punto, diventa opportuno distinguere le contestazioni che vertono sull'individuazione della residenza fiscale/residenza fiscale fittizia, da quelle di esterovestizione, ovvero basate sulle presunzioni legali di cui ai commi 5-bis e 5-ter dell'articolo 73.

Spesso la dottrina si è domandata se l'amministrazione finanziaria, per effettuare contestazioni relative alla residenza fiscale fittizia, dovesse anche dimostrare l'intento abusivo del contribuente, con la quantificazione del vantaggio fiscale indebito.

A dirimere questo dubbio è intervenuta la Cassazione con la recente sentenza n. 23150 del 25 luglio 2022. In tale pronuncia è stato formulato il seguente principio di diritto: *"In materia di imposte sui redditi delle società, l'art. 73, comma 3, d.P.R. n. 917 del 1986 individua i criteri di collegamento (la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale), paritetici ed alternativi, delle società e degli enti con il territorio dello Stato, la cui ricorrenza, per la maggior parte del periodo d'imposta, determina la residenza in Italia e l'assoggettamento alla potestà impositiva del fisco italiano, **a prescindere dall'accertamento di un'eventuale finalità elusiva della contribuente**, che sia volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe"*.

In conclusione, l'amministrazione finanziaria, nel contestare la residenza fiscale fittizia, non deve dimostrare l'eventuale finalità abusiva del contribuente e, di conseguenza, neppure il vantaggio fiscale indebito.

di

Marco Cardillo

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/residenza-fiscale-fittizia-non-serve-prova-intento-abusivo>