

Residenza fiscale degli enti: tra criteri di collegamento ed interpretazioni

Stefano Loconte - Professore Straordinario di Diritto Tributario, Università degli Studi LUM Jean Monnet di Casamassima

Sede effettiva, sede legale, oggetto esclusivo o principale dell'attività: quali sono i criteri di collegamento - temporali, sostanziali e giuridico/formali - previsti dalla legge per definire la residenza fiscale degli enti, siano essi commerciali o meno? Quando scatta la presunzione legale di residenza in Italia? Le questioni sono rilevanti al fine di comprendere quando un ente possa essere considerato residente in Italia con riferimento agli obblighi tributari. Da ciò dipende, ovviamente, l'applicabilità o meno del sistema impositivo previsto dal nostro Paese.

La questione della **residenza fiscale** degli enti è prevista e disciplinata dal Legislatore italiano attraverso l'art. 73 TUIR. Ai sensi di quest'ultima disposizione, e più precisamente secondo il combinato disposto del comma 1, lettera b) e lettera c), **gli enti pubblici e privati**, diversi dalle società (nonché i trust), abbiano o meno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali, sono soggetti all'IRES a condizione che gli stessi siano residenti nel territorio dello Stato.

Ed è proprio lo stesso articolo a precisare (comma 3) come debbano essere considerati residenti in Italia, ovviamente ai fini delle imposte sui redditi, le società e gli enti che, per la **maggior parte del periodo di imposta**, abbiano sul suolo nazionale la **sede legale** oppure la **sede dell'amministrazione** o, ancora, l'**oggetto principale**.

Alla luce di quanto esposto, è ben possibile effettuare già un triplice ordine di osservazioni.

La **prima**: il criterio temporale ("per la maggior parte del periodo di imposta") non pare essere coerente con le previsioni normative tipiche della maggior parte degli altri Paesi. Invero, se si effettua una analisi comparativa delle legislazioni mondiali è possibile notare come, solitamente, la residenza si acquista con il semplice trasferimento all'interno del territorio dello Stato e, viceversa, si perda nel momento in cui si esce dallo stesso.

La **seconda**: i tre criteri, diversi da quello di cui si è appena dato atto, che potremmo definire più sostanziali (sede legale, luogo di amministrazione ed oggetto principale), come dimostra la congiunzione disgiuntiva "o" utilizzata dal Legislatore, sono alternativi. In altre parole, anche se dovesse essere soddisfatto solo uno di essi, l'ente in questione deve essere considerato fiscalmente residente in Italia.

Infine, **terzo** ragionamento strettamente correlato all'esposizione sopra effettuata, risulta chiaro come i criteri indicati dalla legge siano un misto tra elementi giuridico/formali (sede legale) ed elementi sostanziali (la sede dell'amministrazione e l'oggetto principale).

Come determinare l'oggetto esclusivo o principale dell'ente

Ciò posto, è rilevante precisare come, con riferimento agli enti, sia proprio la legge (art. 73, commi 4 e 5, TUIR) a perimetrare l'ambito applicativo di uno dei **criteri di collegamento**. Invero, ai sensi del comma 4, "l'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto". E, ancora, il comma 5: "in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'**attività effettivamente esercitata** nel territorio dello Stato; tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti".

Ebbene, secondo l'Agenzia delle Entrate (circolari n. 12/E del 2003 e n. 28/E del 2006), l'indagine relativa all'oggetto principale dell'attività deve essere svolta sulla base della prestazione effettivamente esercitata all'interno dello Stato. Così, non è necessario, per essere considerato fiscalmente residente, che l'ente possieda in Italia beni riconducibili alla categoria di quelli "principali", dovendosi comunque fare riferimento alle caratteristiche dell'attività concretamente svolta ed alla natura dei beni stessi (occorre verificare anche se, per esempio, gli stessi siano essenziali o meno per lo svolgimento dell'attività).

Come identificare la sede effettiva

Per quanto concerne, invece, il criterio relativo alla sede dell'amministrazione (c.d. sede effettiva), quest'ultimo deve essere identificato - mutuando le osservazioni espletate dalla Corte di Cassazione con riferimento al concetto di sede di cui all'art. 46 c.c. (cfr. Cass. n. 10243/2000) - come il luogo in cui si svolge, in concreto, l'attività amministrativa e di direzione dell'ente e dove operano i suoi organi amministrativi ed i soggetti che godono di poteri direttivi.

In altre parole, viene in rilievo il sito deputato o stabilmente utilizzato per il compimento degli affari o per la propulsione dell'attività (c.d. impulsi volitivi inerenti all'attività amministrativa degli enti).

Come correttamente osservato, a più riprese, dalla Suprema Corte (ad esempio, Cass. n. 4172/1974), al fine di stabilire se un ente costituito all'estero abbia sede amministrativa formalmente in Italia o meno occorre avere riguardo alla **situazione sostanziale ed effettiva**, senza limitarsi a quella formale ed apparente.

La sede effettiva è, pertanto, il luogo dove vengono esercitate in concreto le funzioni amministrative e di direzione. Nella prassi, la sussistenza dei requisiti specificati viene desunta da **fatti concreti** come, ad esempio, l'esistenza di uffici amministrativi sul suolo italiano e la presenza di eventuali indicazioni sui documenti e/o fatture.

Come identificare la sede legale

Con specifico riferimento, infine, al criterio sopra definito giuridico/formale, ovvero sia quello relativo alla sede legale, si rileva come potrà considerarsi fiscalmente residente nel territorio nazionale il soggetto che abbia la propria sede sociale, come individuata nell'atto costitutivo o nello statuto, in Italia.

Inoltre, risulta essere interessante ricordare come, anche nel caso in cui venga in rilievo un **trust**, la sussistenza della residenza fiscale nello Stato o meno possa essere accertata in base ai parametri, ad eccezione di quello giuridico/formale (come affermato anche dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 48/E del 2007), sopra indicati. In particolare, l'Amministrazione Finanziaria, per mezzo del documento appena richiamato, oltre a puntualizzare come il criterio della sede legale non possa trovare applicazione in ragione delle caratteristiche intrinseche del trust, ha provveduto a specificare come il criterio relativo alla sede dell'amministrazione risulti particolarmente significativo per i trust con riferimento ai quali, per il raggiungimento dello scopo, è prevista un'apposita struttura organizzativa. In tali casi, ben si potrà verificare quale sia il luogo nel quale è localizzata la struttura amministrativa (presenza di dipendenti, locali, ecc.). Laddove non sia possibile effettuare tale indagine, la sede dell'amministrazione tenderà a coincidere con il **domicilio fiscale del trustee**.

Per quanto riguarda l'oggetto principale, invece, la circolare n. 48/E/2007 precisa come occorra tenere ben presente le seguenti osservazioni. Nel caso in cui il fondo in trust sia composto da immobili: sussisterà la residenza in Italia laddove la maggior parte dei beni si trovi ivi ubicata; qualora i beni siano siti in diversi Stati bisognerà fare riferimento al criterio di prevalenza. Allorché, invece, vengano in rilievo beni mobili, l'indagine non potrà prescindere dall'effettiva attività esercitata.

Presunzione legale di residenza in Italia

Merita sottolineare, in conclusione di analisi, come l'art. 35 del D.L. n. 223/2006 abbia introdotto,

all'interno dell'art. 73 TUIR, i commi 5-*bis* e 5-*ter*. Questi ultimi prevedono una vera e propria presunzione legale di residenza in Italia ("salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione") in capo - anche - ad enti che detengano **direttamente partecipazioni di controllo** ex art. 2359, comma 1, c.c., in società di capitali (richiamo al comma 1, lettera a) ed enti commerciali - non anche i non commerciali (riferimento alla lettera b) - se, in via alternativa, tali società ed enti:

- sono controllati, anche indirettamente, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;

- sono amministrati da un CdA o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza da consiglieri residenti nel territorio dello Stato.

La finalità perseguita dal Legislatore è chiaramente quella di contrastare il fenomeno delle società esterovestite.

Alla luce della panoramica sopra fornita, risulta essere chiaro come sia gli operatori del settore sia i soggetti economici interessati debbano prestare particolare attenzione al fine di comprendere se nella fattispecie concreta venga in rilievo un ente considerabile fiscalmente residente in Italia e, in caso di risposta affermativa, provvedere a porre in essere i dovuti adempimenti tributari.