



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Risoluzione del 17/01/2006 n. 9

Oggetto:

Istanza d'Interpello - Art. 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212. XX Spa. Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), art. 73, comma 3

Testo:

Con l'istanza di interpello di cui all'oggetto, concernente l'esatta interpretazione dell'art. 73, comma 3, del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con DPR 22 dicembre 1986, n. 917, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La societa' istante, che ha trasferito la propria sede legale dalla Spagna in Italia con atto del.. 2004 iscritto nel registro delle imprese italiano il 2004, chiede di conoscere se debba o meno essere considerata residente fiscalmente in Italia per il periodo di imposta 1 gennaio - 31 dicembre 2004 e se, quindi, per il medesimo periodo di imposta sia soggetta ad imposizione sui redditi ovunque prodotti o unicamente sui redditi prodotti nel territorio dello Stato. Chiede di conoscere, inoltre, se sia soggetta agli obblighi previsti dal DPR 29 settembre 1073, n. 600, per i sostituti di imposta (effettuazione e versamento delle ritenute e/o imposte sostitutive, dichiarazione modello 770).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La societa' istante mette in evidenza che, per i soggetti IRES, a norma dell'articolo 76, comma 2, del TUIR "il periodo di imposta e' costituito dall'esercizio o periodo di gestione della societa' o dell'ente, determinato dalla legge o dall'atto costitutivo". Pertanto, a norma dell'articolo 73, comma 3, del TUIR, la societa' istante, che ha un esercizio coincidente con l'anno solare, non diventerebbe soggetto fiscalmente residente in Italia per l'esercizio 1 gennaio - 31 dicembre 2004, in quanto per la maggior parte del periodo di imposta non ha avuto in Italia la sede legale o la sede amministrativa o l'oggetto principale.

La societa' intenderebbe, quindi, assoggettare a tassazione in Italia nel periodo di imposta 1 gennaio - 31 dicembre 2004 solo i redditi ivi prodotti e non adempiere agli obblighi di sostituto di imposta sempre per lo stesso periodo di imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Il caso in esame richiede la preliminare individuazione della legge applicabile nel caso di trasferimento in altro Stato della sede legale di una societa'.

In mancanza di apposite disposizioni convenzionali, la legge 31 maggio 1995, n. 218, relativa alla riforma del diritto internazionale privato, individua all'articolo 25 i seguenti criteri di collegamento tra l'ordinamento italiano e quello dello stato estero:

- le societa' sono disciplinate dalla legge dello Stato nel cui territorio e' stato perfezionato il procedimento di costituzione. La legge italiana risulta comunque applicabile nel caso in cui la sede dell'amministrazione ovvero l'oggetto principale della societa' sono situati in Italia (art. 25, comma 1). In quest'ultima ipotesi si richiede il necessario adeguamento ai requisiti previsti in Italia dall'ordinamento per le societa'. Se ne desume che le societa' straniere che hanno in Italia la sede dell'amministrazione ovvero l'oggetto principale devono sottoporsi a una sorta di "trasformazione giuridica" per conformarsi al nostro ordinamento;
- il trasferimento della sede legale indicata nello statuto e' efficace solo se posto in essere conformemente agli ordinamenti dello Stato di provenienza

e dello Stato di destinazione (art. 25, comma 3).

L'efficacia del trasferimento della sede statutaria e' subordinata al duplice rispetto sia delle norme del paese di provenienza sia di quelle del paese di destinazione. Ne consegue che la continuita' giuridica della societa' e' condizionata alla ammissibilita' del trasferimento nei due ordinamenti. In sostanza, una societa' estera, che abbia trasferito in Italia la propria sede legale, diviene societa' di diritto italiano senza necessita' di costituirsi ex novo, a condizione che il trasferimento della predetta sede sia ammesso dalla legge dello Stato in cui si e' costituita. Alcuni ordinamenti, infatti, non consentono che una societa' costituita secondo il diritto nazionale possa trasferire all'estero la propria sede sociale, se non a prezzo della dissoluzione e liquidazione dell'ente.

Per l'ordinamento nazionale, pur in mancanza di una norma espressa, deve ritenersi ammesso il trasferimento senza estinzione, in quanto l'art. 2437 cod. civ., nel considerare il trasferimento all'estero della sede sociale causa di recesso per i soci, implicitamente presuppone che esso non abbia natura dissolutoria.

In sostanza, sul piano civilistico, il trasferimento in Italia della sede sociale non determina l'estinzione della societa' e non pregiudica, pertanto, la continuita' del soggetto, a condizione che anche nell'ordinamento di provenienza la disciplina del trasferimento di sede sia improntata al medesimo principio e non costituisca quindi evento estintivo.

In quest'ultimo caso, la configurazione del trasferimento all'estero della sede sociale della societa' come evento estintivo impedirebbe la continuita' giuridica dell'ente. Di conseguenza, non di trasferimento di sede si tratterebbe, quanto piuttosto di estinzione della societa' in un dato ordinamento e della sua ricostituzione in un ordinamento diverso.

Coerentemente, le conseguenze di ordine fiscale relative al trasferimento in Italia dall'estero o, viceversa, dall'Italia verso l'estero della sede sociale dipendono dalla continuita' giuridica o meno dell'ente ai sensi dell'articolo 25, comma 3, della legge n. 218 del 1995.

Nella prima ipotesi, qualora il trasferimento in Italia avvenga in condizioni di continuita' giuridica, il periodo d'imposta, costituito dall'esercizio sociale, non si interrompe. Pertanto, in applicazione dell'articolo 73, comma 3, del TUIR, l'ente risultera' residente in Italia per l'intero esercizio se il trasferimento di sede si e' perfezionato prima che sia decorso un numero di giorni inferiore alla meta' del periodo d'imposta.

Nell'ipotesi di inefficacia del trasferimento di sede, la societa', costituita ex novo secondo l'ordinamento italiano, inizia un nuovo periodo d'imposta e sara' considerata da subito residente, alla stregua delle societa' neocostituite.

Del pari, in ipotesi di trasferimento in continuita' giuridica della sede statutaria dall'Italia in un altro Stato, la societa' risultera' residente in Italia per tutto il periodo d'imposta, coincidente con l'esercizio, se per la maggior parte dello stesso la sede legale e' stata nel territorio dello Stato.

L'articolo 166 del TUIR secondo cui "il trasferimento all'estero della residenza ..., che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale ..." si rendera' eventualmente applicabile al termine del relativo periodo d'imposta, fatta salva l'ipotesi che i componenti dell'azienda confluiscono in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato. In ogni caso le plusvalenze relative alle stabili organizzazioni all'estero si considerano realizzate al valore normale.

Diversamente, qualora la sede legale non permanga nel territorio dello Stato per la maggior parte dell'ininterrotto periodo d'imposta, l'ente sara' considerato soggetto non residente sin dall'inizio dell'esercizio, fatta salva l'applicazione del citato art. 166 del TUIR.

Va da se' che, in presenza di trasferimento all'estero inefficace ai sensi dell'art. 25, comma 3, della legge n. 218 del 1995, verificandosi un'ipotesi di estinzione dell'ente, il periodo di imposta si interrompe e in pari data si verifica la perdita della residenza ai fini fiscali, con tutti gli effetti che l'ordinamento prevede in relazione a tale evento.

Con riguardo al caso sottoposto all'esame della scrivente, sulla base della documentazione presentata, emerge quanto segue:

- in data 2004, l'assemblea generale straordinaria della societa' istante ha deliberato all'unanimita' il trasferimento della sede sociale dalla Spagna in Milano, via, e contestualmente - la trasformazione della XY S.A. in una societa' per azioni secondo il codice civile italiano, nonche' le modifiche allo statuto sociale per renderlo conforme alla normativa italiana. Tale atto e' stato autenticato, in data 2004, dal notaio XZ, iscritto nel collegio della Catalogna, e depositato nel corrispondente Registro delle Imprese spagnolo;
- in data 2004, lo stesso notaio XZ, preso atto delle delibere sociali e della pubblicita' data al trasferimento di sede in due quotidiani spagnoli, ha formalizzato in atto pubblico il trasferimento, prescrivendone la conseguente iscrizione nel Registro delle Imprese spagnolo;
- nella medesima data, si e' provveduto a depositare presso il Ministero dell'Economia spagnolo, Direzione Generale Commercio e Investimenti, un modulo di "Dichiarazione di liquidazione di investimento estero in societa' non quotate, filiali e altre forme d'investimento", da cui risulta la liquidazione dell'investimento in Spagna;
- in data 2004, come conseguenza del trasferimento della sede della societa' all'estero, il Registro delle Imprese ha provveduto alla chiusura provvisoria della relativa pagina del registro, attestando che la chiusura definitiva sarebbe avvenuta solo a seguito dell'accreditamento dell'iscrizione della societa' nell'organismo competente in Italia, da effettuare entro sei mesi. Scaduto inutilmente il termine, sarebbe stata riaperta la pagina del registro.

Se ne evince che la legge spagnola non impone lo scioglimento della societa' per il caso in cui essa trasferisca la sede all'estero e che pertanto l'operazione non pregiudica la continuita' giuridica dell'ente.

Cio' trova conferma, altresì, nell'atto notarile n.di Repertorio, n. di Raccolta, redatto in data 2004 in Italia, denominato "Deposito di atti esteri portanti delibera di trasferimento sede sociale in Italia di societa' estera", che, senza procedere ad una nuova costituzione, recepisce "per la registrazione, iscrizione e pubblicazioni occorrenti" l'atto di trasferimento della sede sociale, la trasformazione in societa' per azioni e le modifiche allo statuto sociale. Al suddetto atto notarile, di "Deposito di atti esteri", viene data pubblicita' il 2004 con l'iscrizione nel competente Registro delle Imprese.

Preso atto, sulla base dei documenti prodotti, che il trasferimento di sede in Italia non ha pregiudicato la continuita' giuridica dell'ente si ritiene necessario, ad evitare soluzioni di continuita' nel periodo di imposta, che la data di detto trasferimento sia quella assunta come rilevante ai fini fiscali dall'ordinamento tributario di provenienza. Infatti, se l'operazione avviene in continuita' giuridica, la data del trasferimento fiscale della sede statutaria non puo' che essere la stessa nei due ordinamenti.

Nel caso in esame tale data appare essere quella di cancellazione della societa' dal registro delle imprese spagnolo. Di conseguenza, poiche' detto trasferimento e' avvenuto nella prima meta' del periodo d'imposta 2004, la societa' deve essere considerata, per tale intero periodo, fiscalmente residente in Italia.

Qualora, con i presupposti di continuita' giuridica descritti, si accedesse alla tesi dell'istante (che assume come riferimento il 2004, data di deposito nel registro delle imprese italiano) ne conseguirebbe che la societa' dalla data di cancellazione dal registro delle imprese spagnolo non sarebbe piu' residente in Spagna ne' lo sarebbe in Italia poiche' il trasferimento avrebbe effetto nella seconda meta' del periodo di imposta.

Inoltre, qualora la Spagna considerasse non residente la societa' per l'intero esercizio, a motivo del trasferimento della sede avvenuto nella prima meta' del periodo di imposta, la societa' stessa non sarebbe residente in nessun ordinamento per l'intero periodo di imposta.

A voler ritenere, invece, contrariamente a quanto sembra risultare dai documenti prodotti e a quanto rappresentato dall'istante, che il particolare trasferimento si configura come ipotesi estintiva, di discontinuita' giuridica della societa', la stessa sarebbe da considerare costituita ex novo per il nostro ordinamento e quindi residente in Italia a decorrere dal 2004.

In entrambi i casi non e' condivisibile la soluzione proposta.

Si precisa, infine, che per il periodo di imposta in esame la societa' dovra' rispettare tutti gli obblighi previsti per i sostituti di imposta.

La risposta di cui alla presente nota, sollecitata con istanza di interpello presentata alla Direzione regionale, e resa dalla scrivente ai sensi dell'articolo 4, comma 1, ultimo periodo del D.M. 26 aprile 2001, n. 209, rileva esclusivamente ai sensi e per gli effetti dell'art. 11 delle legge n. 212 del 2000, restando impregiudicata la potesta' dell'Amministrazione finanziaria di applicare, ricorrendone i presupposti, la norma antielusiva di cui all'art. 37 bis, comma 2, DPR n. 600/1973.