

territorio dello Stato, di conseguenza null'altro potrà o dovrà occorrere⁷⁸;

- b) qualora, invece, la residenza non sia elemento costitutivo della violazione, il problema non si porrà neppure, essendo applicabili, non più le norme dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/2014, richiamate *sub a.1)* e *c.1)* del paragrafo precedente (1.2), ma quelle della prima parte del secondo comma della L. 186/2014, richiamate *sub b.1)*, dello stesso paragrafo.

Da ultimo è utile ricordare che la conclusione degli accordi per un effettivo scambio di informazioni, previsti dall'art. 5-*quinquies*, co. 7, D.L. 167/1990, vale «*ai soli fini della procedura di collaborazione volontaria*», non anche per escludere la presunzione stabilita dal comma 2-*bis*, dell'art. 2, del *Tuir*. Di conseguenza, il fatto che un Paese con «*un regime fiscale privilegiato*», abbia concluso gli accordi predetti, non esclude la presunzione *iuris tantum* secondo la quale, la persona fisica che vi abbia trasferito la propria residenza anagrafica continui ad essere considerato residente in Italia.

1.3.2 Residenza fiscale delle società degli enti, nonché dei «Trust»

L'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, assoggetta all'obbligo della dichiarazione, le società semplici ed equiparate, ai sensi dell'ar. 5 del *Tuir*, residenti in Italia; e le norme del comma 2, lettera c), di tale articolo, equiparano alle società semplici «*le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti o di professioni*».

La residenza delle «*società semplici ed equiparate*» è stabilita dalle norme del comma 3, lett. d), dello stesso art. 5, secondo le quali: «*si*

78 Circa la rilevanza confessoria della richiesta di accesso alla procedura cfr, *infra*, sub 3.1 *Attivazione della procedura di collaborazione volontaria. Rettifiche e integrazioni della richiesta iniziale.*

*considerano residenti le società (...) 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'oggetto principale è determinato in base all'atto costitutivo, se esistente in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata, e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata». L'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990, assoggetta altresì all'obbligo della dichiarazione anche «gli enti non commerciali», implicitamente rinviando alle norme del 1° comma, lettera c), dell'art. 73, *Tuir*, le quali considerano non commerciali «gli enti pubblici e privati diversi dalle società (...) residenti nel territorio dello Stato, che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di una attività commerciale», da determinarsi in base alle norme contenute nell'art. 55 dello stesso *Tuir*.*

Le società di capitali e gli enti commerciali non sono tenuti agli obblighi del monitoraggio, pertanto non possono accedere all'emersione internazionale, disciplinata dalle disposizioni dell'art. 5-*quater* del D.L. 167/1990; possono invece accedere a quella nazionale, disciplinata dalle disposizioni dei commi 2 e segg. della L. 186/2014.

La sede delle società di capitali e degli enti, commerciali e non commerciali, è regolata dalle norme dell'art 73, co. 3, 4 e 5, del *Tuir*⁷⁹, con

79 Stabiliscono le norme dei commi 3, 4 e 5 del art. 73 *Tuir*:

«3. 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».

«4. 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».

«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».

le presunzioni *iuris tantum* di estero vestizione stabilite dai commi 5-bis, 5-ter e 5-quater, dello stesso articolo⁸⁰.

I *Trust* non sono destinatari delle norme dell'art. 4, co. 1, D.L. 167/1990 sul monitoraggio, pertanto dovrebbero poter accedere alla sola emersione nazionale e non anche a quella internazionale; tuttavia, è d'obbligo ricordare che l'Agenzia delle entrate ritiene applicabili ai *Trust* le norme sul monitoraggio e quindi anche quelle sulla *emersione internazionale*⁸¹.

In generale, le norme sulla residenza fiscale delle società e degli enti non divergono sostanzialmente, giacché tutte, seppure con accenti diversi, la identificano con il luogo nel quale, per la maggior parte del periodo d'imposta, sono ubicati, in ordine d'importanza crescente i seguenti collegamenti con il territorio: la sede legale, la sede dell'amministrazione, l'oggetto principale; sulla identità dei quali si rinvia al

80 *Stabiliscono le norme dei commi 5-bis, 5-ter e 5-quater del 73 Tuir*: «5-bis. 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, inalternativa:

- 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».

«5-ter. Ai fini della verifica della sussistenza del controllo di cui al comma 5-bis, rileva la situazione esistente alla data di chiusura dell'esercizio o periodo di gestione del soggetto estero controllato. Ai medesimi fini, per le persone fisiche si tiene conto anche dei voti spettanti ai familiari di cui all'articolo 5, comma 5».

«5-quater. Salvo prova contraria, si considerano residenti nel territorio dello Stato le società o enti il cui patrimonio sia investito in misura prevalente in quote o azioni di organismi di investimento collettivo del risparmio immobiliari (11), e siano controllati direttamente o indirettamente, per il tramite di società fiduciarie o per interposta persona, da soggetti residenti in Italia. Il controllo è individuato ai sensi dell'articolo 2359, commi primo e secondo, del codice civile, anche per partecipazioni possedute da soggetti diversi dalle società».

81 Cfr, retro sub 1.1, *Emersione internazionale e nazionale: identità dei soggetti legittimati ad accedervi*. I *Trust*.

paragrafo che segue, dove è riferita, in particolare, la giurisprudenza della suprema Corte.

Per i casi in cui la residenza fiscale è presunta valgono gli stessi principi esposti al riguardo delle persone fisiche e cioè che trattasi di presunzione *juris tantum* che ammette la prova contraria e per la quale, in forza delle disposizioni contenute nello Statuto del contribuente e degli orientamenti della Corte di giustizia europea, è prevista la «obbligatorietà» del preventivo contraddittorio, anche in ipotesi ove tale incombente istruttorio non sia espressamente previsto dalla normativa italiana⁸². Valgono in relazione alle società ed agli enti le stesse considerazioni esposte per le persone fisiche e cioè che, ogni qual volta la residenza fiscale è fattore legittimante l'accesso alla procedura di collaborazione volontaria, la residenza fiscale legalmente presunta gode degli stessi diritti riservati a quella effettiva.

1.3.3 Sede delle società e degli enti nella giurisprudenza della Corte di Cassazione

Le espressioni *sede legale*, *sede dell'amministrazione* e *oggetto principale*, richiamate nei paragrafi precedenti ed in quello seguente, identificano collegamenti del soggetto (società od ente) con il territorio che, in materia tributaria, assumono rilevanza soprattutto quando si discute della loro effettività; il che accade quando si contesti la stessa esistenza del soggetto, del tutto indipendentemente dalla sua collocazione territoriale, oppure quando si assume che questa sia stata simulata oppure trasferita. È pertanto necessario verificare l'elaborazione che di questi collegamenti territoriali è stata fatta dalla giurisprudenza in relazione, sia alle norme del diritto internazionale privato e sia a quelle del *Tuir*.

L'art. 25, L. 31 maggio 1995, n. 218⁸³, dispone che le società e gli

82 Cfr. Cass. 14 giugno 2011, n. 95.

83 *Aggiornato dalle norme del D.Lgs. 28 dicembre 2013, n. 154, che ha riformato il sistema di diritto internazionale privato.*