

***SIEGE DE DIRECTION EFFECTIF:
CHANGEMENTS RECENTS DANS LA LOI ITALIENNE***

La norme

L'article 35, alinéa 13 et 14 du Décret loi n°223 du 4 juillet 2006 (plus connu comme "Decreto Bersani") a rajouté les alinéas 5bis et 5ter dans l'article 73 du texte du T.U.I.R. qui introduisent, dans les cas spécifiés, une présomption légale relative de localisation du siège administratif en Italie, et donc, de la résidence fiscale de sociétés et organismes, en endossant la charge de la preuve.

Actuellement, aux sens de l'article 73, alinéa 3 du T.U.I.R. la résidence fiscale de la société est déterminée sur la base de trois critères : le siège légal, le siège administratif et le lieu où est situé l'objet principal ; ces critères sont alternatifs et il suffit de remplir un seul de ces critères pour que la société puisse se considérer résidente fiscalement en Italie.

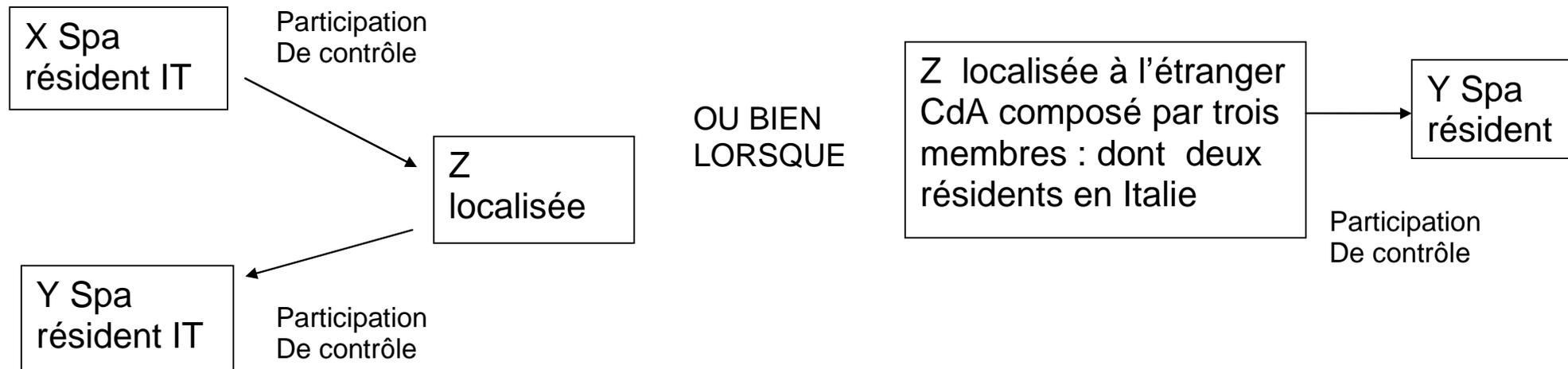
Avec l'introduction de l'alinéa 5bis de l'article 73 du T.U.I.R. on suppose, sauf preuve contraire, l'existence, en Italie, du siège administratif des sociétés qui détiennent directement des participations de contrôle de sociétés de capitaux, lorsqu' alternativement :

- a) elles sont contrôlées, même indirectement, aux sens de l'article 2359, premier alinéa du code civil, de la part de sujets résidents sur le territoire de l'Etat ;
- b) elles sont gérées par un Conseil d'Administration ou autre organe de gestion équivalent, constitué en prédominance par des conseillers résidents sur le territoire de l'Etat.

La norme est aussi applicable, dans le cas, où parmi les sujets résidents qui contrôlent et qui sont contrôlés, s'interposent plusieurs *sub-holding* étrangères. La présomption de résidence en Italie de la société étrangère qui contrôle directement une société italienne, rendra opérationnelle la présomption pour la société étrangère située dans le maillon immédiatement supérieur de la chaîne des sociétés ; cette dernière se retrouvera en effet à contrôler directement la *sub-holding* étrangère, considérée comme étant résidente en Italie (circulaire n°28 du 4 août 2006).

Au sens de l'alinéa 5ter du T.U.I.R., la présomption de l'existence du contrôle (des sujets résidents sur l'entité étrangère et de cette dernière envers des sociétés ou organismes étrangers) - et donc de la localisation du siège administratif en Italie - devra s'évaluer avec référence à la date de clôture de l'exercice de l'entité contrôlée localisée à l'étranger.

Le même alinéa précise que, pour les personnes physiques, doivent être également prises en compte les voix qui reviennent au conjoint, aux personnes de la famille jusqu'au troisième degré et aux parents par alliance jusqu'au deuxième degré.



Les effets de la norme

Les plus-values réalisées grâce à la cession de parts seront assujetties au régime d'imposition ou d'exemption prévu par les articles 86 et 87 du T.U.I.R.

Les bénéficiaires de participation provenant de sociétés résidentes dans des Etats ou territoires à fiscalité privilégiée contribueront au revenu à hauteur de 100%.

Contrairement, les sociétés non résidentes, dont le siège de direction effectif s'avère être en Italie, ne subiront pas les retenues sur les flux de dividendes, d'intérêts et royalties en sortie d'Italie et pourront déduire de la déclaration annuelle celles éventuellement subies dans la période d'imposition pendant laquelle elles ont été considérées résidentes, même si, au début, elles ont été prélevées à titre libératoire.

La preuve contraire

La preuve contraire pourrait être, dans certains cas ou plusieurs d'entre eux, une preuve diabolique; en effet, même la circulaire explicative s'exprime peu à ce sujet; se limitant simplement à dire que le contribuable devra démontrer, pour lever la présomption, avec des arguments adéquats et convaincants, que le siège de direction effectif de la société n'est pas en Italie, mais bien à l'étranger.

Ces arguments et ces preuves devront démontrer que, malgré les conditions citées par la norme, il existe des éléments de fait, des situations ou actes, aptes à démontrer un enracinement concret de la direction effective dans l'Etat étranger.

Problèmes d'interprétation

Les nouveaux alinéas 5bis et 5ter de l'article 73 du T.U.I.R. s'appliquent sur la base de la situation existante à la date de clôture de l'exercice ou période de gestion du sujet étranger contrôlé ; il est exact de présumer (ou vice-versa d'exclure) de l'importance de la résidence si le sujet résident en Italie a contrôlé seulement le dernier jour de la clôture de l'exercice du participé?

Et de quelle façon cette norme se concilie-t-elle avec celle déjà existante à l'alinéa 3, de caractère plus général, qui concerne les trois critères de base pour déterminer la résidence fiscale de la société, à savoir, le siège social, administratif et le lieu où est situé l'objet principal, là où on fait référence à un critère temporel différent, soit, celui de la majeure partie de la période d'imposition ?

Compatibilité avec le traité de l'Union Européenne et le Droit conventionnel

La circulaire explicative, pour soutenir sa propre thèse sur la compatibilité communautaire de la norme, cite, comme exemple, la sentence *Centros* (Causa C-81/87) pour affirmer le principe selon lequel les Etats membres sont libres de déterminer le critère de liaison d'une société avec le territoire de l'Etat ; en l'espèce, la controverse concernait une société hollandaise qui, sur la base du système allemand, avait été considérée comme résidente en Allemagne à partir du moment où ses parts majoritaires avaient été acquises par des citoyens résidents en Allemagne.

Plus controversée est la référence aux conventions contre les doubles impositions stipulées par l'Italie, en particulier, dans l'hypothèse du critère du siège administratif effectif pour déterminer la résidence d'un sujet sur son propre territoire, étant donné que, même si chaque Etat peut sélectionner à ces fins plusieurs critères de lien subjectif, il est difficilement compréhensible que ces critères soient accompagnés d'une preuve contraire sans aucune énonciation.