

ODCEC di Roma Roma, 25 marzo 2024

Formazione Professionale continua

Analisi preliminare delle principali misure

Novità in tema di residenza delle persone fisiche apportate dalla riforma fiscale

Dott.ssa Monica Califano, adv. LLM.

Membro Commissione fiscalità internazionale

Sottocommissione Fiscalità internazionale e Diritto comunitario

- L'articolo 3 comma 1 lettera c) della l. n.111/2023, ha delegato il Governo, tra le altre cose, a provvedere alla **revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche**, al fine di renderla coerente con la miglior prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni.
- L'art. 1 del d.lgs. n. 209/2023, nell'ambito dell'attuazione della citata riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale, ha riformato, **dopo quasi 40 anni**, il regime fiscale della residenza delle persone fisiche, i cui effetti trovano applicazione dal 1 gennaio 2024.

Dal 1 gennaio 2024 le condizioni che configurano la residenza fiscale in Italia sono quelle che risultano dalla tabella sottostante

Art. 2, TUIR		
Comma	Fino al 31.12.2023	Dall'1.1.2024
1	<i>Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.</i>	
2	<i>Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile.</i>	<i>Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.</i>
2-bis	<i>Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.</i>	

La nuova norma, quindi, al fine di considerare fiscalmente residente in Italia un contribuente introduce criteri parzialmente differenti rispetto al passato, poiché richiede che un soggetto, per la maggior parte del periodo d'imposta:

1. abbia in Italia la **residenza ai sensi del codice civile**; oppure
2. abbia in Italia il **domicilio**, il quale viene definito non più attraverso il rinvio alla nozione civilistica, bensì autonomamente all'interno della stessa norma fiscale; oppure ancora
3. sia **fisicamente presente** sul territorio dello Stato.

- I menzionati criteri, tra loro ad oggi **alternativi**, devono sussistere in capo al soggetto, in continuità con la previgente disciplina, per «la maggior parte del periodo d'imposta», con la precisazione (questa, invece, inedita) che in tale calcolo vanno computate «anche le frazioni di giorno».
- La norma introduce anche una **presunzione di residenza** in Italia per coloro che sono iscritti all'Anagrafe della popolazione residente; questa, non si tratta di una novità assoluta, poiché tale circostanza era già prevista dalla vecchia normativa.
- L'innovazione consiste piuttosto nel fatto che tale iscrizione costituisce, adesso, una presunzione relativa (salvo prova contraria) e ciò permette di **superare le perplessità del vecchio art. 2, comma 2 del TUIR** sulla base del quale tale presunzione non poteva essere superata in alcun modo dal contribuente.

Condizioni che configurano la residenza fiscale in Italia

- Residenza: è ancora quella mutuata dall'articolo 43, comma 2, c.c. quale luogo in cui la persona alla propria dimora abituale.
- Domicilio in Italia: sostituisce il domicilio di derivazione civilistica (luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi) fornendo una nuova e specifica definizione in base alla quale viene data rilevanza alle relazioni personali/familiari.
- Presenza in Italia: principio innovativo, la cui verifica prescinde dalla residenza/domicilio.
- Iscrizione anagrafica: novità di maggiore interesse. Il legislatore ha mantenuto l'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente quale requisito per determinare la residenza fiscale, ma ha, allo stesso tempo, trasformato la previgente presunzione assoluta di residenza in presunzione relativa.

Impatto delle nuove modifiche nei trattati internazionali e sulla mobilità internazionale

- Nell'ambito dei trattati internazionali, la residenza è funzionale all'individuazione dello Stato che può esercitare la sua potestà impositiva sulle fattispecie gravate da doppia imposizione.
- Al fine di dirimere le potenziali fattispecie di conflitto, l'**art. 4 del Modello OCSE** contempla specifiche regole che, in primo luogo, consentono di definire la residenza di una persona ai sensi ed ai fini della Convenzione medesima; in secondo luogo, qualora ricorra un'ipotesi di doppia residenza, stabiliscono alcuni criteri di risoluzione della doppia imposizione (*tie-breaker rules*) per definire l'unica residenza della persona ai fini della Convenzione.
 - L'art. 4, comma 1 del Modello OCSE, rinvia esplicitamente al significato contenuto nelle legislazioni nazionali per definire se una persona possa essere considerata residente ai fini convenzionali e, cioè, sia «*assoggettata ad imposta nello stesso Stato a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro motivo di natura analoga*».
 - Il comma 2 dell'art. 4 del Modello OCSE, prevede delle regole specifiche per dirimere possibili situazioni di conflitto di residenza, attraverso le cd. *tie-breaker rules*.

Secondo il comma 2 dell'art. 4 del Modello OCSE, quando in base alla disposizione del primo comma, una persona fisica è considerata residente in entrambi gli Stati Contraenti (*tie-breaker rules*):

- Tale persona è considerata residente nello Stato quale ha una abitazione permanente;

- Qualora una persona fisica disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati Contraenti, è considerata residente nello Stato nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (ovvero nello Stato nel quale si trova il c.d. «centro degli interessi vitali»);

- Se non è possibile individuare lo Stato Contraente nel quale la persona fisica ha il proprio centro degli interessi vitali, o se non ha abitazione permanente in alcuno degli Stati Contraenti, essa è considerata residente nello Stato Contraente cui soggiorna abitualmente (*habitual abode*);

- Se tale persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati Contraenti o se non soggiorna abitualmente in nessuno di essi, la preferenza viene accordata allo Stato del quale la persona fisica possiede la nazionalità;

- Se tale persona ha la nazionalità in entrambi gli Stati Contraenti o se non ha la nazionalità in alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati Contraenti risolvono la questione di comune accordo mediante il ricorso alla procedura amichevole di cui all'art. 25 del Modello OCSE.

Quale è il coordinamento del nuovo concetto di residenza fiscale sull'art. 4 del Modello OCSE e sulle relative *tie breaker rules*?

- Periodo d'imposta: come previsto dalla vecchia normativa, la locuzione «*per la maggior parte del periodo d'imposta*» implica che lo *status* di residente (ovvero di non residente) sia previsto per tutto l'anno solare, non essendo stata introdotta alcuna previsione circa lo *split year*;
- Domicilio: la nuova definizione di residenza sostituisce il criterio civilistico di domicilio (sede degli affari ed interessi) sostituendolo con il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona: a tale fine si rileva una coincidenza con la nozione di domicilio prevista a livello convenzionale;
- Iscrizione anagrafica: ad oggi tale requisito è divenuto, in base alla normativa nazionale, una presunzione relativa, e pertanto un'eventuale pretesa italiana basata sulla mera iscrizione anagrafica non risulterebbe sufficientemente vittoriosa;
- Residenza civilistica: non ci sono state modifiche a livello domestico, quindi non ci dovrebbero essere divergenze rispetto al passato in relazione all'applicazione delle *tie breaker rules* (equivalente al «soggiorno abituale» previsto dall'art. 4, paragrafo 1, lettera b) dell'art. 4 del Modello OCSE);
- Presenza fisica: si tratta di un criterio estraneo alle logiche dei trattati internazionali, e pertanto non rileva ai fini delle regole convenzionali.

E' veramente innovativa la modifica sulla residenza fiscale delle persone fisiche?

- L'unica modifica che deve essere accolta favorevolmente è quella relativa all'introduzione della **presunzione relativa**, che consentirà al contribuente di dare prova contraria all'iscrizione anagrafica.
- Per quanto riguarda le altre modifiche, le stesse non risultano essere propriamente coerenti con i principi sanciti dalla legge delega e potrebbero **contribuire ad incrementare le incertezze applicative**:
 - Presenza fisica: non facile applicazione in quanto l'ordinamento interno non prevede, ad esempio, controlli di frontiera in entrata ed in uscita;
 - Domicilio: vengono prese in considerazione unicamente le relazioni personali e familiari, limitando tutte le ulteriori valutazioni del caso che potrebbero ruotare intorno all'individuo, come, ad esempio, i rapporti economici e patrimoniali;
 - Periodo d'imposta: mentre da un lato è stato inserito il riferimento alla «frazione di giorno», dall'altra si è persa l'occasione di introdurre nella normativa domestica la *split year rule*.

Domande?