

Residenza fiscale

**Le modifiche in attuazione delle legge delega e la circolare di commento
dell'Agenzie delle entrate**

A cura del Dott. Marco Strafile



Contribuenti fiscalmente residenti in Italia

Criterio di collegamento di tipo personale.

Assoggettabilità in Italia di tutti i redditi ovunque prodotti (cd. *worldwide taxation principle*).

Ampio novero di deduzioni e detrazioni di imposta per la personalizzazione del prelievo impositivo ed il rispetto del principio di capacità contributiva.

Contribuenti fiscalmente residenti all'estero

Criterio di collegamento di tipo reale.

Potestà impositiva italiana circoscritta ai soli redditi prodotti nel territorio dello Stato, da individuarsi secondo i criteri previsti dall'art. 23 del TUIR.

Deduzioni e detrazioni limitate alle sole voci inerenti al reddito prodotto in Italia, ai sensi dell'art. 24 del TUIR

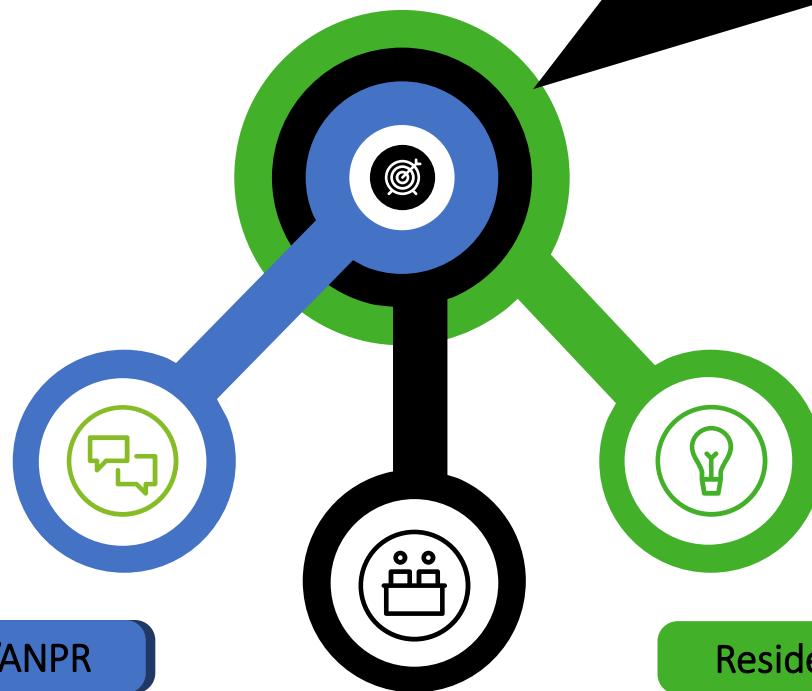
Art. 24, comma 3-bis Tuir – (c.d. non residenti Schumacker)

Nei confronti dei soggetti non residenti nel territorio italiano, l'imposta dovuta è determinata sulla base delle ordinarie regole previste per i residenti, a condizione che il reddito prodotto dal soggetto nel territorio dello Stato italiano sia pari almeno al 75 per cento del reddito dallo stesso complessivamente prodotto e che il soggetto non goda di agevolazioni fiscali analoghe nello Stato di residenza.





Art. 2 TUIR: ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone fisiche che, per la gran parte del periodo d'imposta, risultino avere, alternativamente:



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.

Iscrizione all'ANPR

- I cittadini italiani possono neutralizzare tale requisito tramite l'iscrizione all'AIRE.

Domicilio in Italia

- Da intendersi, ai sensi dell'art. 43 C.C. quale la sede principale degli affari e degli interessi

Residenza in Italia

- Da intendersi, ai sensi dell'art. 43 C.C., quale il luogo di dimora abituale.

Prevalenza della sostanza sulla forma

La cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'AIRE non è requisito sufficiente per essere considerato fiscalmente non residente in Italia ben potendo la residenza essere provata con ogni mezzo di prova in contrasto con le risoluzioni anagrafiche (Circolare Agenzia Entrate n. 304/1997).

Mentre l'iscrizione all'anagrafe rappresenta da sola presupposto per essere considerati residenti in Italia, l'iscrizione all'AIRE costituisce condizione necessaria ma non sufficiente per essere considerati non residenti dovendo comunque far riferimento all'art. 43 del c.c (Circolare n. 1/2018, Volume 3 Guardia di finanza).

L'iscrizione AIRE e la cancellazione dall'anagrafe non sono sufficienti a provare la residenza all'estero (Cassazione – sentenza n. 4750 del 1989, n. 14434 del 2010, n. 12259 del 2010, n. 9723 del 2015 e n. 12311 del 2016 nonché, da ultimo, Cass. 11.10.22 n. 29635 e n. 16954 del 25.5.2022

Prevalenza della forma sulla sostanza

la mancata cancellazione dall'anagrafe da parte della persona fisica, e la contestuale iscrizione all'AIRE, sia per dimenticanza, sia per scelta, comporta una presunzione assoluta di residenza in Italia (*ex multis* Cass. 20 ottobre 2015, n. 21970, 20 aprile 2006, n. 9313, Sentenza n. 1215 del 1998, n. 1783 del 1999, n. sentenza n. 9319 del 2006, n. 14434 del 2010, n. 21970 del 2015 e n. 677 del 2015 nonché, da ultimo, Ordinanza Cass. n. 1355 del 18 gennaio 2022)



Art. 43 c.c.: «la residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale»

Elemento oggettivo:

stabile permanenza in
un determinato luogo,
stabilità e continuità

Elemento soggettivo:

volontà ed intenzione di
rimanere in quel
determinato luogo

L'abitudine della dimora permane qualora il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del Comune di residenza, purché conservi in essa l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali (Circolare n. 304 del 1997).



Art. 43 c.c. «il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principali dei suoi affari (economici) ed interessi (vitali)».



Interessi vitali

interessi personali
(i.e. famiglia in
Italia)

Affari economici

interessi di natura
economica e patrimoniale
(i.e. attività lavorativa in
Italia, detenzione di
partecipazioni in Italia,
funzioni di amministrazione
in Italia)



**Prevalenza interessi
affettivi**

- Cassazione – sentenza n. 13803 del 2001 e Corte di Giustizia UE – C – 262/99 del 2001, Circolare Agenzia Entrate n. 304/1997 e Circolare n. 140/1999, Cassazione – sentenza , n. 9856 del 2008, Cassazione - sentenza n. 12311 del 2016
- Cass. n. 18009/2022: si considera residente in Svizzera il cittadino italiano, trasferitosi nel 1997 ed iscritto all'Aire dal 1998, avente in Svizzera la residenza propria, del coniuge e dei figli, anche se egli si reca a lavorare in Italia per svolgere l'incarico di amministratore di una società italiana.

**Prevalenza interessi
economici**

- Cass. n. 6501 del 31 marzo 2015 : con riferimento ad un cittadino italo-svizzero che lavora come dipendente in Svizzera, «il centro degli interessi vitali va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile da terzi» (Cass. 24246 del 18.11.2011 e n. 14434 del 15.06.2010). Le relazioni affettive e familiari non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri che attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento (Cass. 24246 e 13803 del 07.11.2001).
- Conforme Cass. n. 32992 del 20 dicembre 2018: ai fini della valutazione della residenza fiscale delle persone fisiche non necessariamente si deve dare un peso preminente alle relazioni personali e affettive; al contrario, il centro degli interessi vitali va individuato nel luogo in cui la gestione di questi interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi, che può quindi coincidere con il luogo dove vive

Valutazione d'insieme

- Cassazione - Ordinanza 25 maggio 2022 n. 16954



Art. 2, comma 2-bis del Tuir

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.

**Si tratta di una presunzione relativa
che ammette prova contraria**

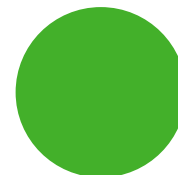
**La norma non è stata modificata dal
decreto delegato che ha riformato la
definizione di residenza fiscale**



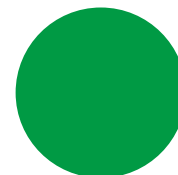
La Legge n. 111/2023 ha demandato al Governo la riforma della *“disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società come criterio di collegamento personale all'imposizione, al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le Convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni, nonché coordinarla con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia anche valutando la possibilità di adeguarla all'esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile”*.



Maggiore coerenza con la prassi internazionale e con le Convenzioni contro le doppie imposizioni



Coordinamento con disciplina in materia di stabile organizzazione e con i regimi speciali di tassazione



Adeguamento ad ipotesi di esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile



Art. 2 TUIR: ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone fisiche che, per la gran parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, risultino avere, alternativamente:

Inoltre, salvo prova contraria, si presumono residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.

Presenza in Italia

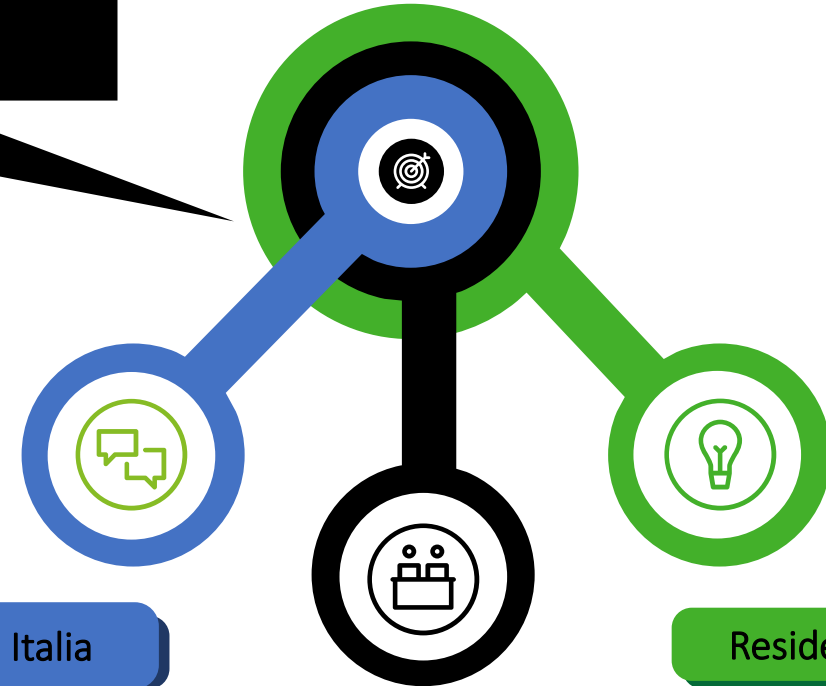
- La mera presenza fisica diventa autonomo requisito per la verifica della residenza fiscale.

Domicilio in Italia

- Per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona.

Residenza in Italia

- Da intendersi, ai sensi dell'art. 43 C.C., quale il luogo di dimora abituale.





Nuovo criterio della
presenza fisica nel
territorio dello Stato



Nuova **definizione «fiscale»
di domicilio**: specifica
accezione al luogo in cui si
sviluppano le relazioni
familiari e personali della
persona (nessun richiamo
ad interessi di natura
economica)



Nuova presunzione legale
**«relativa» di residenza
fiscale in Italia per**
l'iscrizione all'Anagrafe della
Popolazione Residente



Residenza ai sensi dell'art.
43 del c.c. (requisito
invariato)





Nuovo criterio della
presenza fisica nel
territorio dello Stato



Agenzia delle entrate - Circolare 4 novembre 2024 n. 20

«Si tratta di un criterio oggettivo, il quale richiede esclusivamente la presenza fisica di un soggetto nel territorio dello Stato italiano, a prescindere dalle motivazioni di tale presenza e senza che sia necessaria la configurazione di alcuno degli altri criteri previsti dall'articolo 2, comma 2, del Tuir».

Con le modifiche apportate dal Decreto, infatti, è considerata condizione sufficiente la semplice presenza fisica nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo frazionati di giorno (...). La permanenza sul territorio dello Stato è meramente temporanea od occasionale, come può avvenire, ad esempio, in ipotesi di scalo aereo nel territorio nazionale dovuto a una coincidenza per recarsi in un Paese estero».



Agenzia delle entrate - Circolare 4 novembre 2024 n. 20

Nuova definizione «fiscale»
di domicilio: specifica
accezione al luogo in cui si
sviluppano le relazioni
familiari e personali della
persona (nessun richiamo
ad interessi di natura
economica)



«La scelta operata dal Legislatore privilegia le relazioni personali e familiari rispetto a quelle prettamente economiche, consentendo, altresì, di risolvere, a partire dal periodo d'imposta 2024, le incertezze venutesi a creare negli anni in virtù dei tipi disciplinati dalle vigenti disposizioni normative (come ad esempio il rapporto di coniugio o il rapporto di unione civile), sia le relazioni personali connotate da un carattere di stabilità che esprimono un radicamento con il territorio dello Stato (ad esempio, nel caso di coppie conviventi). Parimenti, può assumere rilievo la dimensione stabile dei rapporti sociali del contribuente nella misura in cui risulti da elementi certi, come ad esempio, l'iscrizione annuale a un circolo culturale e sportivo».



Agenzia delle entrate - Circolare 4 novembre 2024 n. 20

Nuova presunzione legale
«relativa» di residenza
fiscale in Italia per
l'iscrizione all'Anagrafe della
Popolazione Residente



«Per effetto delle modifiche apportate dal Decreto, la nuova disposizione conferisce a tale criterio l'efficacia di presunzione relativa, lasciando al contribuente la possibilità di dimostrare che il dato formale è disatteso da una differente situazione fattuale». «Al fine, si ritiene che il contribuente debba essere in grado di provare, sulla base di elementi oggettivamente riscontrabili, che, per la maggior parte del periodo d'imposta, non si sia configurato nessuno dei criteri alternativi - diversi da quello anagrafico - previsti dall'articolo 2, comma 2, del TUIR, ossia che, per la maggior parte del periodo di imposta, non ha avuto in Italia né la residenza civilistica, né il domicilio e non è stato presente fisicamente nel territorio dello Stato.»



Agenzia delle entrate - Circolare 4 novembre 2024 n. 20

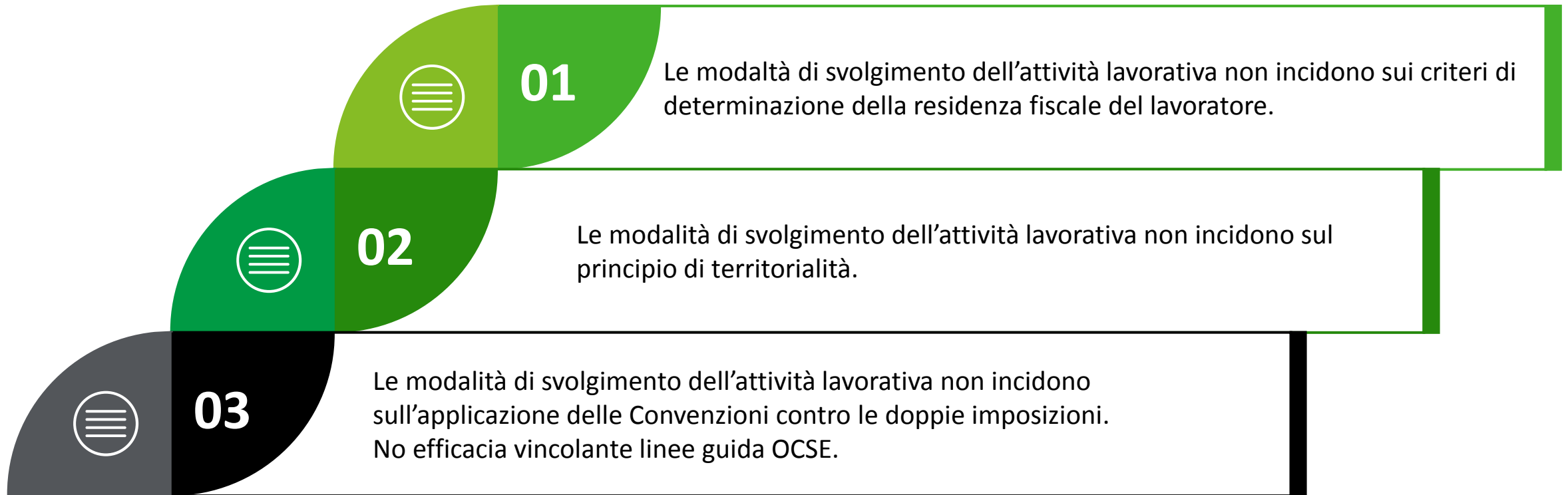
Residenza ai sensi dell'art.
43 del c.c. (requisito
invariato)



*«Al riguardo, si precisa che la novella non ha modificato il criterio di collegamento
«A tale riguardo, la Cassazione con l'ordinanza del 15 febbraio 2021, n. 3841 ha
consistente nella configurazione della “residenza ai sensi del codice civile” nel
precisato che “secondo la previsione dell'art. 43 c.c. la nozione di residenza di una
territorio dello Stato, in relazione al quale restano validi i chiarimenti già forniti nella
persona fisica ... è determinata dall'abituale e volontaria dimora in un determinato
prassi di questa Agenzia (da ultimo, con la citata Circolare del 18 agosto 2023, n.
luogo, caratterizzata dalla compresenza dei seguenti due elementi: l'elemento
25/E) e dalla giurisprudenza di legittimità».
oggettivo, consistente nella permanenza in tale luogo per un periodo prolungato
apprezzabile, anche se non necessariamente prevalente sotto un profilo quantitativo; e
l'elemento soggettivo, rappresentato dall'intenzione di abitarvi stabilmente, rivelata
dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali,
familiari, affettive”».*

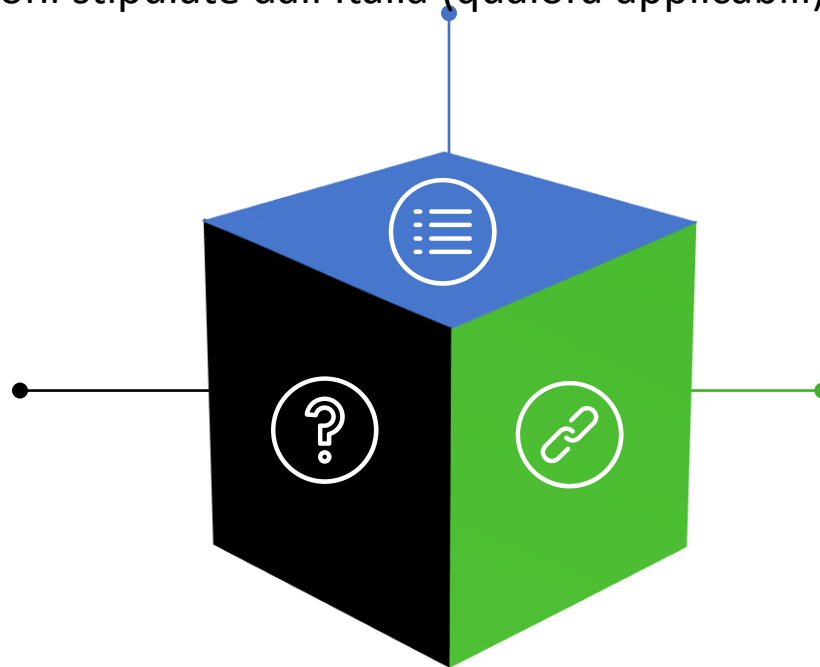
Lavoro agile in contesti internazionali

Nella circolare 20/E/20224 l'agenzia delle entrate conferma sostanzialmente i precedenti chiarimenti contenuti nella circolare n. 25/E/20223



Il fatto che, in base alla normativa domestica di un certo Stato, un contribuente si qualifichi come ivi fiscalmente residente non esclude che il medesimo contribuente possa, al contempo, risultare fiscalmente residente anche in un altro Stato, in base alla relativa legislazione nazionale. In tali ipotesi, trovano applicazione le previsioni contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia (qualora applicabili)

Residenza fiscale determinata in
base alle legislazioni nazionali



Residenza fiscale determinata in
base alle previsioni delle
convenzioni contro le doppie
imposizioni internazionali.

Le Convenzioni contro le doppie
imposizioni siglate dall'Italia si
rifanno al modello di Convenzione
OCSE



Tie-Breaker Rules

1

Il soggetto è considerato residente solo nello Stato nel quale abbia **un'abitazione permanente**; se ha un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, sarà considerato residente solo nello Stato in cui ha le relazioni personali ed economiche più strette (**centro degli interessi vitali**);

Se lo Stato in cui ha il centro dei suoi interessi vitali non può essere determinato, oppure se non ha un'abitazione permanente in nessuno dei due Stati, sarà considerata residente solo nello stato in cui **soggiorna abitualmente**;

2

3

Se la persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati o in nessuno di essi, sarà considerato residente solo dello Stato del quale ha la **nazionalità**;

4

Se la persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati o di nessuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di **comune accordo**



Coordinamento tra normativa domestica e normativa internazionale

Per effetto del combinato disposto di cui agli artt. 169 TUIR e 175 DPR 600/1973, **le previsioni contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni prevalgono sulla normativa interna, qualora siano più favorevoli per il contribuente.**

Ciò vale anche ai fini della residenza fiscale; in caso di c.d. conflitto positivo di residenza fiscale, infatti, il disposto di cui all'art. 2 del TUIR può essere superato alla luce di quanto previsto dall'art. 4 del Modello OCSE, contenente le cd. *tie breaker rules*, che consentono di dirimere il contrasto tra normative nazionali individuando l'effettivo luogo di residenza fiscale del contribuente.

In base a quanto previsto dal citato art. 4 ne deriva che, qualora in sede di accertamento fosse contestata all'individuo la residenza fiscale in Italia, la stessa dovrebbe essere appurata non solo in virtù delle condizioni previste dall'articolo 2, comma 2, del TUIR ma anche sulla base dei criteri stabiliti nell'articolo 4, paragrafo 2, del suddetto Trattato internazionale, valorizzando i fatti e le circostanze specifiche (come, ad esempio, la disponibilità di un'abitazione permanente, l'assenza di familiari in Italia, le sue relazioni personali ed economiche).



**Ordine dei
Dottori Commercialisti e degli
Esperti Contabili di
Roma**



**FONDAZIONE
TELOS**
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

Dott. Marco Strafile
mstrafile@sts.deloitte.it