

La residenza fiscale

I paragrafi 1, 4, 4.1 e 4.2 sono stati curati da Antonio Miele, mentre i paragrafi 2 e 3 da Silvia Miele.

di **Antonio Miele**

*Dottore di ricerca in Diritto Comparato e processi di integrazione presso l'Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli",
Dottore commercialista, Revisore contabile e avvocato.*

Silvia Miele

Laureata in Economia Aziendale presso l'Università degli Studi della Campania "Luigi Vanvitelli".

ABSTRACT

The tax residence plays a crucial role in determining the place of taxation of the income of individuals and legal entities.

However, the criteria for establishing residence are not always clear. Recently, the legislator has revised the provisions of Article 2, paragraph 2, and Article 73, paragraph 3 of the T.u.i.r., aiming to overcome the interpretative challenges that characterized the previous wording of both articles.

SOMMARIO

1. Introduzione - **2.** La residenza fiscale delle persone fisiche nella previgente formulazione del T.u.i.r. - **3.** La residenza fiscale delle persone giuridiche nella previgente formulazione del T.u.i.r. - **4.** La L.d. per la riforma fiscale e nuovi criteri - **4.1.** *La riformulazione rispetto alle persone fisiche* - **4.2.** *La riformulazione rispetto alle persone giuridiche*

1. Introduzione

La potestà impositiva dei singoli Stati subisce limitazioni a seguito della stipula di trattati internazionali contro la doppia imposizione.

Infatti, attraverso questi, ciascun Paese si propone l'obiettivo di eliminare una tassazione discriminatoria,¹ nonché gli stessi disciplinano la collaborazione necessaria tra le diverse Amministrazioni finanziarie, affinché si realizzi il contrasto a fenomeni di evasione internazionale ed interna.

Sotto il profilo soggettivo, i trattati si applicano alle "persone residenti" e, il termine "persona", si riferisce sia alle persone fisiche sia alle persone giuridiche.

Ogni Stato, in base alla propria legislazione, schematizza una propria nozione di residenza fiscale che, pertanto, assume un ruolo fondamentale per individuare il luogo in cui saranno tassati i redditi prodotti da una persona fisica o giuridica.

2. La residenza fiscale delle persone fisiche nella previgente formulazione del T.u.i.r.

Il concetto di residenza fiscale, come premesso, rileva nella corretta determinazione della potestà impositiva.

Infatti, i soggetti fiscalmente residenti sono sottoposti a imposizione sui redditi ovunque li abbiano prodotti, mentre i non residenti lo sono esclusivamente per i redditi prodotti nel territorio dello Stato.

^{1*} I paragrafi 1, 4, 4.1 e 4.2 sono stati curati da Antonio Miele, mentre i paragrafi 2 e 3 da Silvia Miele.

Sul tema, L. TOSI - R. BAGGIO, *Lineamenti di Diritto Tributario Internazionale*, Wolters Kluwer Cedam, 2022.

Per quanto riguarda le persone fisiche, il T.u.i.r. al comma 1 dell'articolo 2, identifica i soggetti passivi IRPEF nelle *“persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato”*.

Per individuare quando un contribuente persona fisica possa essere considerato residente in Italia, il secondo comma disponeva che era tale colui che per la maggior parte del periodo di imposta:

- risultasse iscritto nelle anagrafi della popolazione residente;
- avesse in Italia il proprio domicilio ai sensi del Cod. civ., cioè la sede principale dei suoi affari o interessi;
- oppure la residenza ai sensi del Cod. civ., cioè il luogo nel quale il soggetto ha la dimora abituale.²

Inoltre, ad integrazione di quanto disciplinato dal secondo comma, il legislatore, con la L. n. 244 del 24 dicembre 2007, ha modificato il comma 2-*bis* statuendo che si considerano residenti anche 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.

Solo nell'ipotesi in cui le indicate condizioni risultassero del tutto assenti, il soggetto poteva essere considerato non residente in Italia, ma era sufficiente la presenza di uno solo delle stesse per considerarlo residente e, quindi, sottoposto alla disciplina del D.P.R. n. 917/1986 s.m.i.

A tal proposito l'Agenzia delle entrate nella risoluzione n. 351/E del 07/08/2008 ha chiarito che se un soggetto mantiene: «in Italia i propri legami familiari o il centro dei propri interessi patrimoniali e sociali», tali elementi sono di per loro «sufficienti a realizzare un collegamento effettivo e stabile con il territorio italiano».

In particolare, la prassi ha sottolineato che, indipendentemente dalla presenza fisica e dalla circostanza che l'attività lavorativa sia esplicata prevalentemente all'estero, ai fini dell'eventuale residenza fiscale vanno considerati quali indici significativi *“la disponibilità di*

² Ai sensi dell'articolo 43, C.c.

un'abitazione permanente, la presenza della famiglia, l'accreditamento di propri proventi dovunque conseguiti, il possesso di beni anche mobiliari, la partecipazione a riunioni d'affari, la titolarità di cariche sociali, il sostenimento di spese alberghiere o di iscrizione a circoli o clubs, l'organizzazione della propria attività e dei propri impegni anche internazionali, direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano".³

3. La residenza fiscale delle persone giuridiche nella previgente formulazione del T.u.i.r.

La residenza fiscale delle persone giuridiche è disciplinata dall'articolo 73, comma 3, del T.u.i.r., il quale disponeva che, ai fini IRES, le società e gli altri enti collettivi si consideravano fiscalmente residenti in Italia, qualora, per la maggior parte del periodo d'imposta avessero qui la loro sede legale, quella dell'amministrazione oppure l'oggetto principale.

Gli stessi criteri sono dettati anche per le società di persone e associazioni ad esse equiparate dall'articolo 5, comma 3, lettera d), T.u.i.r.

Dunque, per inquadrare correttamente il concetto di residenza fiscale delle società, è necessario analizzare i presupposti che erano delineati nell'articolo 73, *cit.*

Nella specie, la sede legale ha rappresentato il criterio che ha creato minori problemi dal punto di vista accertativo.

³ Corte di Cassazione, ord. 01/10/2018, n. 23690, con riferimento ad un soggetto che aveva trasferito la residenza a Montecarlo (stato a fiscalità privilegiata) con relativa iscrizione all'AIRE, ha affermato che *"tenendo conto della presunzione di mantenimento della residenza fiscale in Italia per l'inserimento del Principato monegasco tra i paesi a fiscalità privilegiata, ex articolo 2, comma 2-bis, T.u.i.r., ha valutato non esaustive le prove addotte dal contribuente per il superamento delle presunzioni, e fa a tal fine riferimento agli elementi che di contro confermano la pretesa tributaria dell'agenzia, quali il possesso di immobili in Italia, la rappresentanza di società domiciliata in Italia, la qualifica di socio in società di capitali italiana, la vicinanza tra i due Paesi, che rende del tutto agevole lo spostamento giornaliero dall'Italia a Monaco"*.

Si tratta, infatti, di un criterio oggettivo, deducibile dall'atto costitutivo e da quanto risulta registrato nel registro dell'impresa.

Tutte le società costituite in Italia, a meno che non abbiano trasferito la residenza all'estero, sono perciò fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

Più complicato, invece, è l'individuazione della sede dell'amministrazione, in quanto non vi è una sua definizione positiva.

Di solito, con tale locuzione, si intende il luogo dove di fatto si svolge la concreta attività amministrativa o direzionale di una società, ossia è il luogo di assunzione delle decisioni fondamentali e determinanti di natura gestionale e commerciale per la vita e lo sviluppo della società stessa.

Quanto allo svolgimento nel territorio dello Stato dell'oggetto principale dell'attività, esso rappresenta un ulteriore elemento critico sotto il profilo interpretativo.

In merito, occorre innanzitutto specificare che per oggetto principale si intende l'attività caratteristica dell'ente collettivo per raggiungere la *mission* indicata nell'atto costitutivo e/o nello statuto.

Il quinto comma dell'articolo 73 del T.u.i.r. specifica poi che mancando questi, l'oggetto principale dell'ente residente va determinato *"in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato"*. Tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti.

È necessario, quindi, soffermare l'attenzione sull'attività concretamente svolta dalla società, a prescindere da quanto sia stato indicato nello statuto.

Invero, il problema dell'analisi dell'oggetto sociale non assume particolare rilevanza rispetto agli enti che esauriscono la loro attività nel territorio dello Stato, criticità sorgono, piuttosto, per quelli che gestiscono plurime attività in una pluralità di Paesi.

In tali casi, per poter individuare lo Stato di residenza si possono prendere in considerazione una serie di elementi e, tra questi, alternativamente:

- il principale mercato di destinazione, ove cioè sono localizzati la maggior parte dei punti vendita e in cui si è realizzata la maggior parte del volume di affari;
- il luogo dove viene impiegato il maggior numero di dipendenti;
- il luogo dove sono stati effettuati la maggior parte degli investimenti.

4. La L.d. per la riforma fiscale e nuovi criteri

L'articolo 3, lettera c), della Legge Delega sulla "Riforma fiscale", rubricato *Principi generali del diritto tributario dell'Unione europea e internazionale*, specifica che la stessa dovrà garantire la revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche e delle persone giuridiche *"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"*.⁴

Si precisa altresì che, dovrà prevedersi il coordinamento della residenza con i regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia, ossia il regime agevolato sui redditi da lavoro degli "impatriati"⁵ che calcola il quinquennio dalla data del trasferimento della residenza.

4.1. La riformulazione rispetto alle persone fisiche

L'articolo 1 del D.lgs. n. 209, approvato in esame definitivo il 19 dicembre 2023 ha riscritto il comma 2 dell'articolo 2 del T.u.i.r.

⁴ La normativa in materia di stabile organizzazione fa riferimento al nuovo art. 162, comma 2, lettera f-bis) del T.u.i.r., introdotto dalla "Legge di bilancio 2018" (L. n. 205/2017).

⁵ L. n. 147/2015.

La norma riformulata è entrata in vigore il 01/01/2024 e, se continua a fare riferimento ai tre criteri alternativi che debbono sussistere per la maggior parte del periodo di imposta, introduce le seguenti novità:

- ai fini del computo dei giorni si considerano anche le loro frazioni e soprattutto la presenza “fisica” nel territorio dello Stato;
- ai fini dell’individuazione del domicilio, non interviene più il criterio civilistico.

Pertanto, potranno essere considerati residenti ai fini fiscali in Italia anche le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo di imposta, sono presenti in Italia.

Tale criterio può creare perplessità e preoccupazioni; basti pensare agli studenti che frequentano Università italiane o i frontalieri esteri che lavorano in Italia.

Detto criterio, peraltro, potrà essere superato dalle previsioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni, ma queste sono valide esclusivamente allo scopo di evitarle, mentre non eliminano alcun altro obbligo dichiarativo o informativo previsto dalla disciplina interna.

È evidente, quindi, che le stesse assumeranno, in questi casi, un ruolo sempre più importante e, di conseguenza, le perplessità che genera l’espressione “presenza fisica nel territorio dello Stato”, potranno essere superate solo dalle disposizioni previste da queste ultime.

Per quanto riguarda poi il domicilio, il criterio di cui all’art. 43 C.c., è stato sostituito con uno di natura sostanziale.

Il domicilio, infatti, secondo la nuova disciplina, è il luogo in cui si sviluppano in via principale, le relazioni personali e familiari del contribuente ed esso è strettamente connesso alla sua presenza fisica nel territorio dello Stato.

Nulla cambia invece per quanto riguarda la residenza, restando immutato il criterio civilistico che l'identifica nel luogo ove la persona ha la dimora abituale.⁶

Sotto il profilo temporale, è bene precisare che la nuova disciplina è andata in vigore dal primo gennaio 2024.

4.2. La riformulazione rispetto alle persone giuridiche

Circa l'individuazione della residenza fiscale delle società, il D.lgs. n. 209/2023, modifica la disciplina prevista dal terzo comma dell'articolo 73 e dell'articolo 5 del T.u.i.r.

Come accennato in precedenza, due dei tre criteri previsti dalla precedente normativa, creavano alcune difficoltà interpretative.

Pertanto, la nuova disciplina ha eliminato i riferimenti sia al criterio dell'oggetto principale sia al criterio della sede dell'amministrazione per assicurare maggiore certezza giuridica.

La riforma ha ridisegnato, tenendo presente la prassi internazionale e i criteri previsti dalle Convenzioni per definire la residenza, i criteri per l'individuazione della residenza delle società di capitali o enti.

⁶ MARIA LUCIA DI TANNA - DAVIDE GRECO, *Il Sole 24 Ore* del 18/03/2024, p. 21; "Domicilio fiscale, il nuovo criterio cambia l'esito delle Convenzioni": in base alla sent. della Corte di Cassazione n. 5563 del 01/03/2024, i redditi percepiti per attività di lavoro svolte in Kazakistan da un contribuente residente in Italia sono imponibili oltre che nello stato della fonte, anche in quello di residenza ai sensi dell'art. 15, paragrafo 1, ultimo periodo della Convenzione Italia-Kazakistan. Nella specie, il contribuente italiano lavorava come dipendente (per più di 183 giorni l'anno) per un'azienda kazaka e gli veniva contestata la residenza fiscale in Italia in ragione del domicilio civilistico. L'Autore evidenzia come la nuova formulazione dell'art. 2, co. 2, T.u.i.r., modificata dal 2024 per effetto dell'art. 1 D.lgs. n. 209 del 2023, attribuisce rilevanza anche al criterio del "domicilio fiscale" inteso come il luogo in cui si concentrano gli interessi, principalmente personali e familiari. Alla luce di tale formulazione, nei casi come quello esaminato dalla Suprema Corte (esercizio di lavoro dipendente in Kazakistan per oltre 183 giorni e famiglia in Italia) la tassazione concorrente avrebbe potuto essere evitata solo trasferendo la famiglia nello Stato della fonte.

Tali regole presentavano criticità, soprattutto per quanto riguarda il criterio della sede dell'amministrazione, interpretato in maniera estensiva tanto da farlo coincidere «con il luogo da cui promanavano gli impulsi volitivi societari».⁷

Con la nuova disciplina, il criterio della "sede dell'amministrazione" è stato sostituito con quello della sede della "direzione effettiva", mentre il criterio dell'oggetto sociale, con quello della "gestione ordinaria in via principale".⁸

Pertanto, sulla base della nuova disciplina, il legislatore ha sempre previsto tre criteri per l'individuazione della residenza fiscale;

Il primo dei criteri, la sede legale, non è mutato perché non creava e quindi non crea particolari criticità.

Il secondo criterio, la sede di direzione effettiva, è invece una novità rispetto al criterio precedente e rappresenta una semplificazione applicativa, identificandosi nel luogo dove si realizza *"la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche"*.

Il terzo criterio, la gestione ordinaria in via principale, è il luogo in cui avviene *"il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso"*.

Per quanto riguarda questo ultimo punto, è bene precisare che l'attività di una società si può articolare in sedi secondarie, filiali e *branch*, eventualmente caratterizzate da una certa autonomia decisionale. Tuttavia, la locuzione "in via principale" ci fa capire che ciò non rileva ai fini dell'individuazione della residenza fiscale, in quanto la stessa deve essere individuata nel luogo in cui vengono assunti gli atti gestori della società intesa nella sua unitarietà.

⁷ STEFANO ROSSELLI, *I nuovi criteri per la determinazione della residenza fiscale delle società* Euroconference News 2024.

⁸ La nuova formulazione dell'articolo 73, comma 3, T.u.i.r., prevede che *"ai fini dell'imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale. Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso. Per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso"*.

Infine, si rappresenta che i tre criteri operano in via disgiuntiva e devono sussistere per la maggior parte del periodo di imposta.

Per quanto riguarda l'entrata in vigore della nuova disciplina prevista dal terzo comma dell'articolo 73 del T.u.i.r., poiché non sempre il periodo di imposta delle società coincide con l'anno solare, il legislatore ha previsto che le stesse si applicheranno a partire al periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.lgs. n. 209/2023 e quindi dopo il 29/12/2023.