

LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE

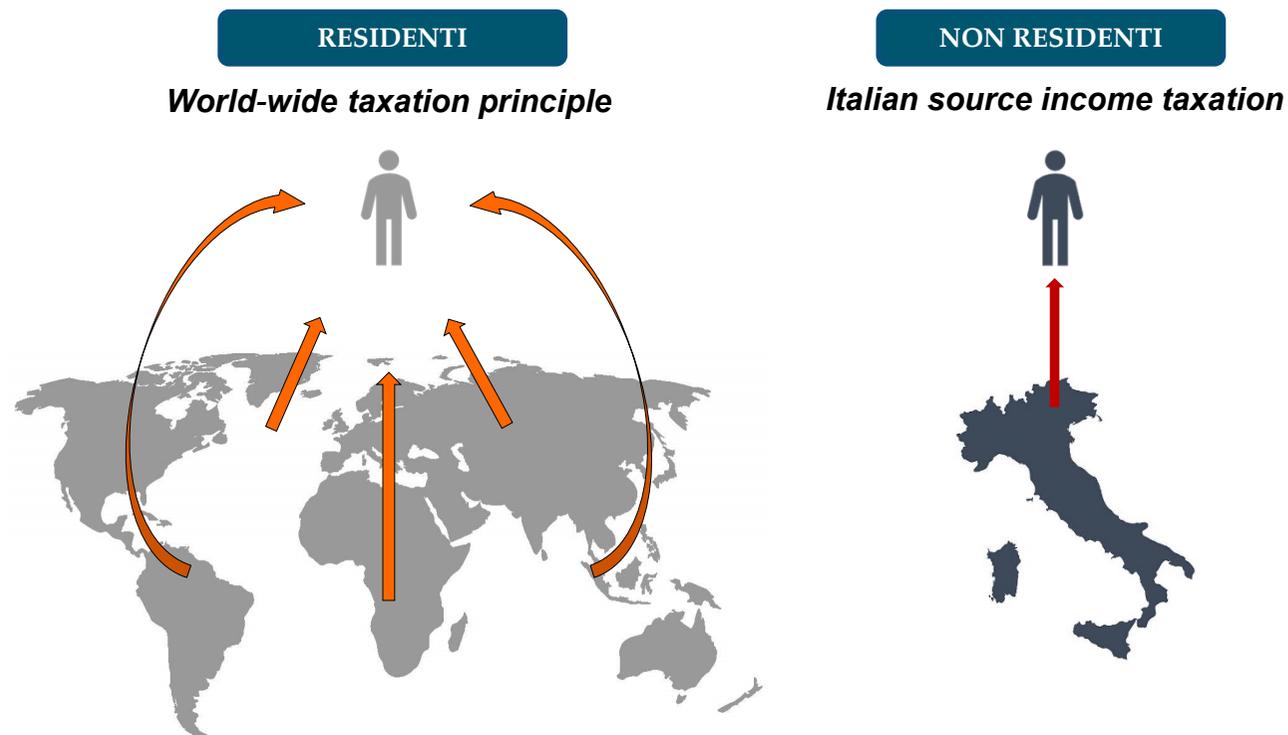
DOTT. COMM. VALENTINA STECCA
ODCEC TORINO

TORINO, 27 MAGGIO 2024

PROFILI IMPOSITIVI IN CAPO ALLE PERSONE FISICHE



ART. 3, TUIR → L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i **RESIDENTI** da tutti i redditi posseduti e per i **NON RESIDENTI** soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.



Principi derogabili dalle disposizioni contenute nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia



Art. 3, co. 1, lett. c), L. 9 agosto 2023, n. 111 – *Delega al Governo per la riforma fiscale*

c) provvedere alla revisione 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

- 1 **COERENZA CON LA PRASSI INTERNAZIONALE** → non vi sono indicazioni specifiche su che cosa si intendesse con «*prassi internazionale*»
- 2 **COERENZA CON LE CONVENZIONI STIPULATE DALL'ITALIA** → possibilità di introdurre istituti previsti in alcune Convenzioni stipulate dall'Italia (es. *split year*), adottare nuovi termini/procedure (es. conteggio dei giorni), anche finalizzate ad evitare casi di doppia residenza fiscale
- 3 **COORDINAMENTO CON I REGIMI SPECIALI** → non sono state inserite disposizioni specifiche di coordinamento rispetto ai regimi speciali (es. impatriati)
- 4 **ADEGUAMENTO RISPETTO AL LAVORO AGILE** → il legislatore era chiamato a **valutare** la possibilità di tenere conto dello *smart working* nella revisione della disciplina, ma alla fine nessun intervento è stato operato

LA NUOVA DEFINIZIONE DI RESIDENZA FISCALE



ART. 1, CO. 1, D.LGS. 27 DICEMBRE 2023, N. 209

Ha riscritto la definizione di residenza fiscale per le persone fisiche contenuta nell'art. 2, co. 2, del TUIR

TESTO PREVIGENTE

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la **maggior parte del periodo di imposta** sono iscritte nelle **anagrafi** della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il **domicilio** o la **residenza** ai sensi del codice civile.

TESTO IN VIGORE

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.

	Testo previgente	Testo in vigore
Riferimento temporale	Maggior parte del periodo d'imposta	Inserito riferimento alle frazioni di giorno
Registrazione anagrafica	Presunzione assoluta	Presunzione relativa
Domicilio	Definizione civilistica	Autonoma definizione
Residenza	Definizione civilistica	Definizione civilistica
Presenza fisica	-	Nuovo presupposto

IL PERIODO D'IMPOSTA (1/2)



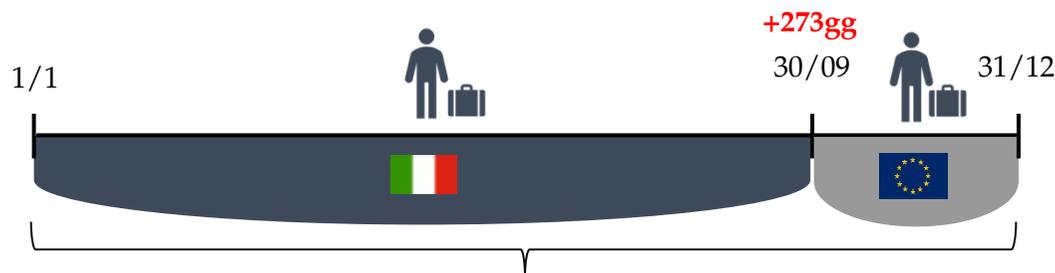
Una persona fisica si considera fiscalmente residente in Italia se anche uno solo dei presupposti indicati dalla normativa risulta soddisfatto per la **MAGGIOR PARTE DEL PERIODO D'IMPOSTA**.



Circolare 18 agosto 2023, n. 25/E

1.1 La residenza ai sensi dell'articolo 2 del TUIR

L'articolo 2, comma 2, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito anche "TUIR") introduce e disciplina il concetto di "residenza fiscale". In particolare, alla luce della disposizione citata, si considerano residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta (ossia 183 giorni in un anno, o 184 giorni in caso di anno bisestile):



Residenza fiscale per l'INTERO PERIODO D'IMPOSTA (no «split year»)

Principio derogabile in forza delle disposizioni contenute in TALUNE Convenzioni per evitare le doppie imposizioni stipulate dall'Italia.



Il conteggio dei giorni è operato «*considerando anche le frazioni di giorno*».

NEW



Commentario all'art. 15, Par. 5

*Tassazione dei redditi di lavoro
dipendente transfrontalieri*

required by the tax authorities. Under this method the following days are included in the calculation: part of a day, day of arrival, day of departure and all other days spent inside the State of activity such as Saturdays and Sundays, national holidays, holidays before, during and after the activity, short breaks (training, strikes, lock-out, delays in supplies), days of sickness (unless they prevent the individual from leaving and he would have otherwise qualified for the exemption) and death or sickness in the family. However, days spent in the State of activity in transit in the course of a trip between two points outside the State of activity should be excluded from the computation. It follows from these principles that any entire day spent outside the State of activity, whether for holidays, business trips, or any other reason, should not be taken into account. A day during any part of which, however brief, the taxpayer is present in a State counts as a day of presence in that State for purposes of computing the 183 day period.



Non è chiarissima la definizione di «*frazione*»: mezza giornata conta come giorno intero?



Previsione che assume di fatto rilevanza ai fini della verifica del nuovo presupposto introdotto a partire dal 2024 : **la presenza fisica.**



Si tratta del solo presupposto di natura formale e, rispetto alla precedente versione della norma, è stato degradato a mera **PRESUNZIONE LEGALE**.



NEW

Il contribuente che non si è cancellato dalle anagrafi della popolazione residente iscrivendosi contestualmente all'AIRE (*Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero*) può dimostrare l'effettivo trasferimento della sua residenza fiscale **provando** che, per meno di 183 giorni nel corso del periodo d'imposta:

- non ha avuto in Italia la **residenza civilistica**;
- non ha avuto in Italia il **domicilio fiscale**;
- non è stato **fisicamente presente** in Italia.



La semplice dimenticanza dell'iscrizione all'AIRE comportava necessariamente il ricorso alle *tie breaker rules*, in presenza di una Convenzione, o all'automatica residenza fiscale in Italia, in assenza di Convenzione



Modifica normativa accolta con favore, posto che si tratta in ogni caso di un requisito formale.
In questo senso la modifica normativa si allinea effettivamente alle disposizioni contenute nelle Convenzioni.



Nuova definizione di «*domicilio*» applicabile a partire dal periodo d'imposta 2024. Si tratta del «luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona».

NEW

Relazione illustrativa

Articolo 1 (*Residenza delle persone fisiche*)

La modifica normativa sostituisce il comma 2 dell'articolo 2 del Testo unico delle imposte sui redditi. La proposta modifica il criterio di collegamento ai fini della determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche sostituendo il criterio civilistico del domicilio con un criterio di natura sostanziale, mutuato dalla prassi internazionale e dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, in cui il domicilio è il luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari del contribuente e aggiungendo quello della presenza fisica nel territorio dello Stato. Resta altresì fermo il criterio civilistico della residenza di cui all'articolo 43 del c.c.



PUNTI CONTROVERSI O ANCORA APERTI

- ➡ Le intenzioni e le finalità perseguite dal legislatore
- ➡ Identificazione del luogo in cui si «sviluppano» le relazioni
- ➡ Definizione del concetto di prevalenza
- ➡ Definizione di relazioni «personali»



Fino al 31 dicembre 2023

- La definizione di domicilio era contenuta nell'**art. 43 del Codice Civile** e coincideva con il luogo in cui la persona aveva stabilito «*la sede principale dei suoi affari e interessi*».
- L'interpretazione di tale definizione era poi andata via via delineandosi grazie ad una serie di interventi giurisprudenziali.
- Se dapprima erano stati considerati preminenti i SOLI legami di natura personale, anche sul solco della Corte di Giustizia, la Cassazione aveva iniziato ad affermare che il domicilio dovesse essere individuato tenendo conto di **tutta una serie di elementi fattuali, ivi incluse le relazione di natura economico-patrimoniale**.

NECESSITA' DI COMPIERE UNA **VALUTAZIONE GLOBALE DEL SINGOLO CASO**.
PERMANEVANO COMUNQUE DELLE DIFFICOLTA' APPLICATIVE STANTE L'ASSENZA
DI PARAMETRI QUANTITATIVI OGGETTIVI.



Dal 1° gennaio 2024: cosa aspettarsi?





Si tratta di un presupposto che non ha subito variazioni; la nozione di residenza si rinviene quindi ancora nell'art. 43 del Codice Civile ed è definita come il «*luogo in cui la persona ha la dimora abituale*».



➔ Sussiste **anche in assenza** di continuità o definitività

➔ La circostanza per cui **la permanenza si interrompa** per un periodo di tempo non fa venir meno la residenza: la permanenza **non deve essere continuativa, ma abituale**. Quindi l'abitudine della dimora continua a sussistere anche se il soggetto per esigenze di lavoro, studio, cura o svago, si assenta per periodi più o meno lunghi dal luogo di residenza

Il concetto di residenza è quindi caratterizzato da:

- ➔
- un elemento **oggettivo**, ossia la **permanenza** in un dato luogo rilevata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali, e da
 - un elemento **sogettivo**, ossia la **volontà di stabilirsi** in quel luogo (C.M. 304/1997). Tuttavia, è indispensabile che tale venga esternalizzato attraverso le consuetudini di vita nonché attraverso lo svolgimento delle normali relazioni sociali, non potendo rimanere relegata a una mera intenzione.



Nuovo presupposto → si considerano residenti in Italia le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, **sono ivi presenti**.

NEW

Relazione illustrativa

La prova dell'assenza dei criteri che determinano la residenza nel territorio dello Stato potrà essere fornita dal contribuente dimostrando, rispettivamente, di non avere in Italia la residenza, il domicilio e di non essere stato fisicamente presente nel territorio dello Stato. La prova dell'insussistenza del requisito deve essere riferita a un numero di giorni complessivi superiore alla maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno nel caso della presenza fisica.



Fino al 31 dicembre 2023 la presenza fisica era solo un «*indice*» utilizzato per appurare la sussistenza, in Italia, del domicilio (secondo la vecchia definizione) o della residenza. Ora è invece un autonomo presupposto di residenza fiscale



Si tratta di un criterio che può avere in taluni casi effetti distorsivi



Opportunità che il presupposto fosse anche correlato al concetto di volontà



Se una persona è considerata fiscalmente residente in due Stati (sulla base delle **rispettive norme interne**) e tali Stati hanno concluso una Convenzione contro la doppia imposizione, al fine di individuare la residenza in uno dei due Paesi occorre fare riferimento alle disposizioni previste nella citata Convenzione.

ARTICLE 4 RESIDENT

1. For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof as well as a recognised pension fund of that State. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.



Preliminare applicazione
della disciplina interna di
ciascuno Stato

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

- a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);
- b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;
- c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;
- d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement



Tie breaker rules

LA DISCIPLINA CONVENZIONALE (2/2)



2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:
- he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests);
 - if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;
 - if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;
 - if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

	Disciplina nazionale	Disciplina convenzionale
Riferimento temporale	✓	✗
Abitazione permanente	✗	✓
Registrazione anagrafica	✓	✗
Domicilio	Relazioni familiari e personali	<i>Personal and economic relations</i>
Residenza	✓	✓
Presenza fisica	✓	✗
Split-year	✗	In alcune Convenzioni (CH e DE)

