



**PROGETTO CPO CON I NEO ISCRITTI**  
**Giovedì 20 giugno 2024**

**NUOVA DEFINIZIONE DI RESIDENZA  
FISCALE DELLE PERSONE FISICHE:  
RIFORMA O SEMPLICE REVISIONE?**

A cura del dott. Arsenio Wiquel

## Fonti normative

- Riforma fiscale Legge 9 agosto 2023 n. 111.
- Decreto legislativo 27 dicembre 2023 n. 209 (c.d. Decreto fiscalità internazionale).
- Art. 2, c. 1 TUIR : «*Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato*».
- Art. 3, c. 1 TUIR: «*L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati all'articolo 10, e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato*».
- Principi di tassazione:
  - Residenti in Italia: *worldwide income taxation*
  - Non residenti in Italia: *source taxation*

# ANTE RIFORMA

Art. 2, c. 2 TUIR: ai fini dell'imposta sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nell'**Anagrafe Nazionale della Popolazione Residente** o hanno nel territorio dello Stato il **domicilio** o la **residenza** ai sensi del Codice civile.

- **Anagrafe Nazionale Popolazione Residente:** il presupposto di residenza in Italia era rappresentativo di una **presunzione assoluta**
- Definizione di **residenza** secondo il Codice civile art. 43, c. 2: *rappresenta il luogo in cui la persona ha la dimora abituale*; ciò è caratterizzato dal dato oggettivo della **consuetudinaria permanenza** della persona fisica in un certo luogo e dall'altro dal dato soggettivo rappresentato dalla **volontà di rimanervi**.
- Definizione di **domicilio** ai sensi del Codice civile art. 43, c. 1: *luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei propri affari e interessi* (inteso come rapporti di natura patrimoniale, economica, morali, sociali e familiari).

In pratica una persona fisica che voleva far valere la propria residenza fiscale in un paese estero, doveva essere in grado di dimostrare la perdita di ogni significativo collegamento con il territorio italiano e parallelamente la reale e duratura localizzazione del proprio domicilio nello Stato estero scelto come luogo di sua residenza fiscale.


## La rilevanza relativa dell'elemento temporale

Si ricorda che i tre requisiti fondanti la nozione di residenza fiscale dovevano soddisfare l'**elemento temporale**, nel senso che ai fini dell'accertamento della residenza fiscale della persona fisica si doveva verificare il perdurare della sua presenza nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta, così disponeva l'Art. 2, c. 2 TUIR. Da un punto di vista pratico la condizione temporale era sicuramente valida con riferimento al requisito dell'iscrizione nell'Anagrafe Nazionale della Popolazione Residente ma incontrava un certo impedimento in relazione all'accertamento del domicilio che richiedeva nei fatti una complessa analisi, anche qualitativa, degli interessi economico patrimoniali e personali del contribuente che non poteva di certo misurarsi in termini di giorni di calendario.

## NUOVA RIFORMA

Si è resa necessaria una nuova definizione di residenza fiscale delle persone fisiche cercando di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le Convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare la doppia imposizione, come fa riferimento l'Art. 3, c. 1 lettera c. TUIR.

Il modello OCSE, in relazione al concetto di residenza fiscale contro le doppie imposizioni all'Art. 4 par. 1, si limita a statuire un rinvio alla nozione di residenza fornita dai singoli Stati contraenti (resident of Contracting State). Ai fini della presente convenzione l'espressione «residente nello Stato contraente» designa qualsiasi persona che secondo la legislazione di detto Stato è soggetta a tassazione a causa del suo domicilio, residenza, sede degli affari o per altro criterio di natura analoga.



Nel caso in cui, invece, il soggetto risieda in entrambi gli Stati, si applica l'Art. 4 par. 2 della Convenzione, applicando i criteri che vengono denominati “*tie breaker rules*”, e che stabiliscono che (nelle ipotesi appunto di conflitto di residenza) il soggetto in questione dovrà essere ritenuto residente:

1. in primo luogo, nel Paese in cui dispone di un'abitazione permanente (*permanent home available to him*);
2. ove il primo criterio non fosse dirimente, nel Paese in cui le sue “*personal and economic relations are closer*”, ossia dove può dirsi sussistente il suo “centro degli interessi vitali” (letteralmente *centre of vital interests*);
3. quindi, nel Paese in cui è situata la sua dimora abituale (*habitual abode*);
4. infine, nel Paese di cui ha la nazionalità.

## Nuovo ART.2 C. 2 TUIR

*“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 nella Anagrafe Nazionale della Popolazione Residente”.*



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 però definito non più attraverso il rinvio alla nozione civilistica, bensì autonomamente all'interno della stessa norma fiscale, come a breve si dirà); oppure ancora
3. sia fisicamente presente sul territorio dello Stato.

Come detto, i menzionati **criteri**, tra loro **alternativi**, devono sussistere in capo al soggetto, in continuità con la disciplina previgente, “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”.

Inoltre la presunzione di residenza in Italia con l’iscrizione all’anagrafe **non è più assoluta, ma relativa** (salvo prova contraria).

Qualora non sia dirimente nessuno dei suddetti criteri, le Amministrazioni dei due Stati contraenti devono esperire una procedura «amichevole» per stabilire dove la persona fisica sia da considerarsi residente (*mutual agreement*).

In merito ai tre criteri:

- la **residenza** non è cambiata sia sul piano civilistico che convenzionale (OCSE)
- la **presenza fisica** è la vera novità. Il criterio legato alla presenza fisica sul territorio italiano non solo non era previsto nella disciplina sinora in vigore, ma non è neppure contemplato nel Modello OCSE (che anzi, come abbiamo evidenziato, non riconosce alcun ruolo dirimente al mero dato della presenza del soggetto in uno dei due Stati, al fine di risolvere i conflitti di residenza). Peraltro, detto criterio potrebbe introdurre complesse problematiche di carattere probatorio, derivanti dalla difficoltà (soprattutto per l'Agenzia, che svolge controlli a posteriori) di stabilire per quanti giorni all'anno un individuo sia stato presente in Italia; difficoltà accentuata per gli spostamenti nello spazio comunitario, all'interno del quale, in virtù della libertà di circolazione, non sono previsti controlli alle frontiere

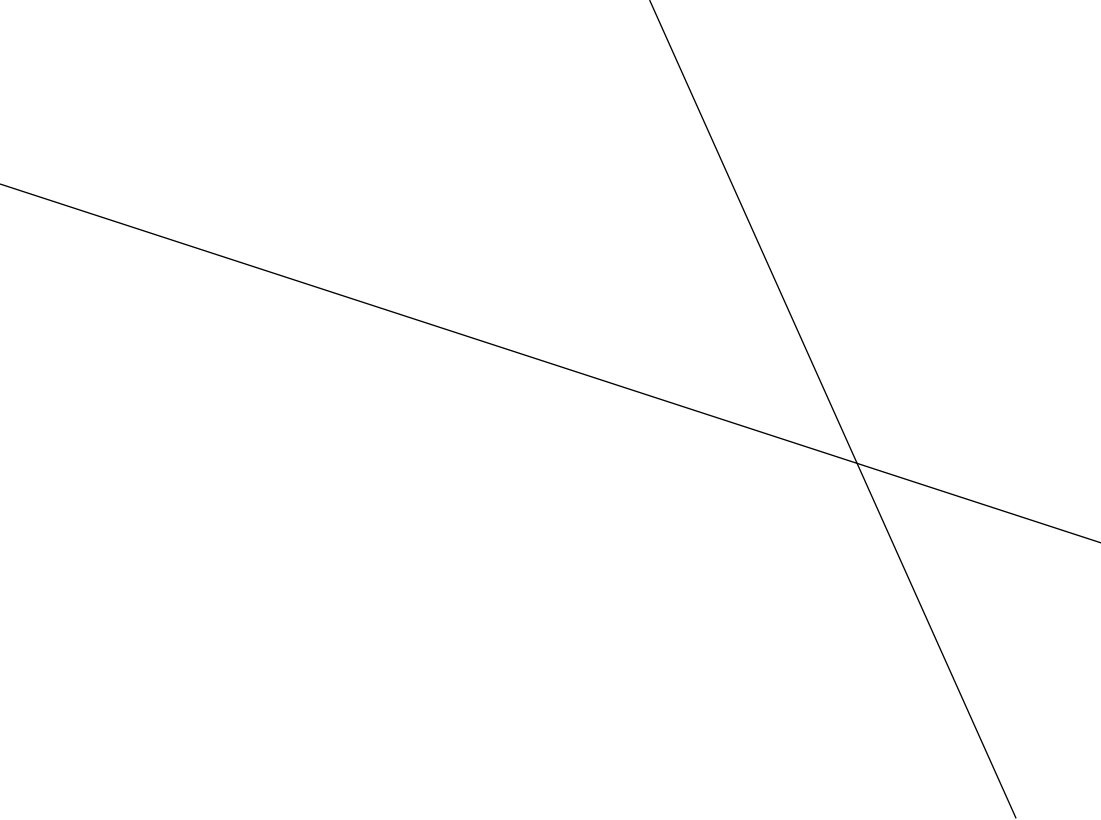
- l'innovazione più rilevante è rappresentata dalla nuova definizione di “**domicilio**”. In questa prospettiva l'attuazione dei principi direttivi indicati dalla Legge Delega e quindi l'avvicinamento alla disciplina convenzionale avrebbe potuto agevolmente avvenire mediante una semplice modifica della formulazione letterale, sostituendo il riferimento al “domicilio” con la locuzione “**centro degli interessi vitali**”, la quale avrebbe potuto essere poi definita ricalcando proprio le ricordate indicazioni del Commentario. Così sarebbe stato ribadito ancor più chiaramente che l'interpretazione di questo criterio di collegamento dovrebbe essere agganciata al Modello OCSE e al suo Commentario; e ciò anche in un'ottica evolutiva, così da recepire nel nostro ordinamento le modifiche che sia il primo, sia il secondo, possono registrare nel corso degli anni. Ed invece, del tutto inaspettatamente, con il D.Lgs. n. 209/2023, il legislatore delegato ha slegato il concetto di “domicilio” da quello civilistico, fornendone una autonoma definizione in ambito fiscale e sancendo che “per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona”.

## PROBLEMATICHE GENERATE DALLA NUOVA DEFINIZIONE DI “DOMICILIO”

Al di là delle difficoltà “definitorie”, le “relazioni personali” presentano il grosso inconveniente di essere scarsamente visibili e dimostrabili; proprio perché sono in prevalenza di tipo affettivo, morale, o sociale, esse afferiscono tipicamente alla sfera privata del soggetto, e sono quindi molto più difficilmente riscontrabili, in quanto non immediatamente percepibili dall'esterno o (ri)conoscibili da soggetti terzi, (talvolta possono essere poco dimostrabili anche dallo stesso contribuente).

Ciò genera due ordini di conseguenze avverse:

- anzitutto, dette relazioni, proprio per la loro intrinseca riservatezza, rendono molto più gravoso l'onere probatorio, soprattutto a carico dell'Amministrazione Finanziaria: l'asimmetria informativa che le caratterizza va infatti a tutto vantaggio del contribuente;
- in secondo luogo, esse si rivelano meno idonee a fondare l'accertamento della residenza fiscale di un individuo. Come sottolineato dalla Corte di Cassazione, ai fini del domicilio della persona "non risulta (...) determinante (...) il carattere soggettivo ed elettivo della 'scelta' dell'interessato (...), dovendosi contemperare la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi, per cui il centro principale degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi".



La recente modifica normativa genera, dunque, molte perplessità; l'indagine su quale sia il Paese di effettiva residenza fiscale di una persona fisica, infatti, dovrebbe correttamente fondarsi, come è sempre stato e come da sempre sostiene la prassi internazionale, su una analisi comparativa globale, nella quale vengono messi a confronto tutti gli interessi della persona, ancorché ciò comporti una evidente difficoltà di dover soppesare elementi molto diversi tra loro, e di dover scegliere quelli cui attribuire di volta in volta un ruolo preminente; d'altronde, solo in questo modo può accertarsi quel radicamento profondo e pervasivo con il territorio dello Stato, che può giustificare l'attribuzione (o meno) al contribuente dello status di soggetto passivo "worldwide".


## Periodo d'imposta e impossibilità del suo frazionamento: l'assenza di una regola di *split year*

La regola dello “split year”, o “frazionamento del periodo d'imposta” è prevista in due sole Convenzioni sottoscritte dall'Italia, ossia quella con la Svizzera e quella con la Germania. Esse contengono ciascuna una disposizione che stabilisce che il contribuente italiano trasferitosi in Svizzera o in Germania in corso d'anno debba considerarsi fiscalmente residente in Italia fino alla data del trasferimento del suo domicilio nell'altro Paese, e che divenga fiscalmente residente nel Paese di destinazione solo a decorrere dal giorno successivo.

L'introduzione di una norma simile anche nella disciplina interna, quale regola generale, consentirebbe di prevenire:

- ipotesi di doppia imposizione,
- ipotesi di doppia non imposizione,





Il legislatore per evitare difficoltà interpretative avrebbe potuto sostituire la **definizione di domicilio** come “relazioni personali e familiari della persona “ con “centro degli interessi vitali. Inoltre la regola già sperimentata della **split year** avrebbe potuto rappresentare un viatico per una chiarezza definitiva e definitiva per la possibilità di frazionamento del periodo di imposta.

# CONCLUSIONI

Questa riforma di residenza fiscale, o meglio si potrebbe dire, questa revisione, rappresenta comunque una marcia di avvicinamento a quelle che sono le norme internazionali che regolano un mondo globalizzato che stenta a uniformarsi.

La necessità di rivedere i fondamenti della fiscalità internazionale è sorta in seno al G20 nel giugno del 2012, con il coinvolgimento dell'OCSE, che ha sviluppato un piano d'azione volto a contrastare gli schemi di pianificazione fiscale aggressiva perpetuati dalle imprese multinazionali, che nel corso degli ultimi anni hanno di fatto contribuito in misura sempre più limitata alle entrate pubbliche, sfruttando a loro vantaggio le differenze tra i singoli ordinamenti nazionali.



# La difficoltà del professionista nell'incertezza quotidiana

In passato con Socrate si teorizzava che le scelte dovessero essere il risultato di un libero dibattito e confronto di opinioni non per pure esigenze di efficientismo tecnocratico ma per vivere una vita buona, e che si dovesse pagare anche un alto prezzo individuale per rimanere se stessi, difendendo la propria libertà di pensiero e la propria dignità, anche senza ribellarsi alla legge.

Oggi il professionista è colui che sempre subordina tutto se stesso agli scopi dell'Ordinamento e delle Istituzioni in cui opera, con lo scrupoloso rispetto delle regole tecniche e deontologiche del suo mestiere.

In sostanza essere professionista significa essere onesti e assumersi la responsabilità personale; questi sono fattori essenziali dello sviluppo della nostra società.

## Ringraziamenti ...

È stato per me inaspettato l'invito ricevuto dal CPO dell'Ordine dei Commercialisti di Varese, a cui ho aderito con interesse e curiosità; questa lodevole iniziativa vuole prendere spunto da una tradizione passata. È mio desiderio ringraziare:

- Il Presidente dell'Ordine Dottor Luigi Castagna, per avermi accolto e dato modo di riflettere sul principio filosofico della «retorica dell'ascesa»;
- la Dottoressa Barbara Antonini per la sua competenza professionale, per il raro tratto umano e la passione che trasmette valorizzando l'aggettivo «libera» riferito alla nostra professione;
- Il Dottor Cristian Limetta per la dedizione e l'impegno con cui collabora con l'Ordine di Varese;
- Il Consiglio dell'Ordine per aver dimostrato attenzione verso i nuovi apprendisti di questa professione;
- La Signora Elena e la Signora Cinzia per la disponibilità dimostrata nei miei confronti.
- Infine non vorrei dimenticare un illustre personaggio del mondo economico e accademico, il Professor Dottor Marco Vitale che mi ha dato modo di riflettere, rileggendo un suo articolo scritto 45 anni fa, sulla definizione di *libero professionista*.



Socrate Cafè

Piazza Monte Grappa 4 – Varese