



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



# CICLO DI INCONTRI IN TEMA DI FISCALITÀ INTERNAZIONALE

## LA NUOVA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE

Michele Gusmeroli

16 aprile 2024

## La norma

L'art. 1, comma 1, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 sostituisce l'articolo 2, comma 2, del TUIR con la seguente formulazione:

*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.*

## Agenda

1. Legge delega
  2. Periodo d'imposta
  3. Residenza civilistica
  4. Domicilio (nuova nozione fiscale)
  5. Presenza fisica
  6. Iscrizione anagrafica
  7. Convenzioni contro le doppie imposizioni
-



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



# Legge delega

## Legge delega

Legge 9 agosto 2023, n. 111 “*Delega al Governo per la riforma fiscale*”, all’art. 3, comma 1, lettera c), prevede che il Governo debba:

- *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.*

## Legge delega

Con specifico riferimento alle persone fisiche, i principi desumibili dalla delega appaiono quindi essere i seguenti:

1. coerenza con la migliore prassi internazionale;
2. coerenza con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni;
3. coordinamento con la disciplina dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia;
4. valutazione di un possibile adeguamento della norma allo smart working.

## Legge delega

### Migliore prassi internazionale

Difficilmente potrebbe riferirsi ai trattati, considerato che questi sono esplicitamente menzionati subito dopo.

Valenza comparatistica?

Però non se ne trova traccia:

- utile non tanto dove la nuova legge replica la norma previgente, ma soprattutto dove il legislatore delegato ha innovato;
- presenza fisica avrebbe potuto beneficiare dell'esperienza tedesca: esclusione "se il soggiorno è effettuato esclusivamente per visite, relax, cure termali o scopi privati simili e non dura più di un anno".

## Legge delega

### **Convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie Imposizioni**

1. veicolo normativo attraverso il quale importare il frazionamento del periodo d'imposta (altrimenti noto come "split year")
2. adozione nella norma interna di termini e procedure normalmente utilizzati nell'ambito dei trattati
  - frazioni di giorno -> paragrafo 5 Commentario art. 15
  - relazioni personali e familiari della persona -> paragrafo 15 Commentario art. 4 (criterio tie-breaker)
3. norma interna che meglio si adattasse ai criteri stabiliti dai trattati per risolvere i casi di doppia residenza



## Legge delega

### **Coordinamento con la disciplina dei regimi speciali**

Regimi speciali per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia:

1. persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia, soggette all'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero ai sensi dell'art. 24-bis del TUIR;
2. persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno, al fine di assoggettare a imposta sostitutiva i redditi da pensione di fonte estera, di cui all'art. 24-ter del TUIR;
3. lavoratori impatriati.

Non sembra esservi stato un particolare coordinamento.

---

## Legge delega

### Possibile adeguamento allo smart working

A differenza degli altri criteri (aventi natura apparentemente tassativa), questo era evidentemente facoltativo: un suggerimento, più che un indirizzo cogente.

- Diversi interpelli in materia di smart working

Si sarebbe potuto approfittare per considerare i documenti che il Segretariato OCSE aveva emesso in occasione dell'emergenza Covid

- “*OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*” del 3 aprile 2020
  - “*Updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*” del 21 gennaio 2021
-



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

## Periodo d'imposta

## Periodo d'imposta

Novella normativa coerente con la precedente formulazione

Locuzione "per la maggior parte del periodo d'imposta" -> lo status di residente colora (in positivo o in negativo) l'intero periodo d'imposta

- Periodo d'imposta che per le persone fisiche coincide con anno solare

Conseguenze:

- il mantenimento anche di uno solo dei requisiti per più della metà dell'anno solare fa scattare lo status di residente fiscale in Italia per l'intero anno solare
- no interruzione del periodo d'imposta con trasferimento (split year)

## Periodo d'imposta

Risoluzione 3 dicembre 2008, n. 471/E

Cittadino svedese immigrato in Italia ritorna in Svezia:

- 10 luglio 2007 si cancella dall'anagrafe italiana,
- 12 luglio 2007 si trasferisce definitivamente in Svezia (con famiglia),
- dal 1° agosto 2007 inizia a lavorare per la filiale svedese del gruppo.

In merito, l'Agenzia ha (correttamente) ritenuto

*il contribuente che si trasferisca all'estero dopo aver maturato i requisiti per l'applicazione del worldwide principle continuerà ad essere assoggettato a tassazione in Italia anche per tutti gli eventuali redditi prodotti dal momento del trasferimento al momento di chiusura del periodo d'imposta*

## Periodo d'imposta

Monocromia del periodo d'imposta non sempre vantaggio per l'erario

Contribuente a gennaio 2024 vende una partecipazione (i) in società estera, (ii) detenuta fuori dall'Italia e (iii) in regime dichiarativo

Sei mesi di tempo trasferirsi all'estero entro il 30 giugno, a seguito del quale non è considerato residente in Italia per tutto il 2024

Art. 23(1)(f) colpisce soltanto i "*redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti*"

Mancata soggezione a tassazione in Italia per una plusvalenza conseguita in un momento in cui erano integrati i presupposti per la residenza fiscale

## Periodo d'imposta

Risoluzione 30 marzo 2007, n. 67/E (valore fiscale in ingresso)

- Tedesco si trasferisce in Italia, ha partecipazione in GmbH
- Germania assoggetta ad exit tax anche le persone fisiche non imprenditori

Protocollo trattato con la Germania

*Se uno Stato contraente in occasione della partenza di una persona fisica residente di detto Stato assoggetta ad imposizione la plusvalenza derivante da una partecipazione rilevante in una società residente dello stesso Stato, l'altro Stato in caso di ulteriore cessione di tale partecipazione e purché sottoponga ad imposizione l'utile derivante da una tale cessione in conformità al paragrafo 4, considererà come costo d'acquisto, per la determinazione dell'utile di cessione, l'ammontare che il primo Stato avrà considerato come valore teorico della partecipazione al momento della partenza della persona fisica*

- Se la società partecipata si trasferisce prima in Austria, non si applica il paragrafo 12, poiché esso riguarda solo partecipazioni in società fiscalmente residenti in uno degli Stati contraenti
- Costo fiscale partecipazione di chi trasferisce la propria residenza dalla Germania in Italia comunque determinabile in base al valore "teorico", così come stimato dall'erario tedesco ai fini exit tax



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



## Residenza civilistica



## Residenza civilistica

Nel generale cambiamento dei presupposti che integrano la residenza fiscale, un elemento di continuità è dato dal permanere della “residenza ai sensi del codice civile”

- Assente nella versione iniziale del testo normativo
- Relazione, parere parlamentare 5 dicembre 2023

Familiare nozione prevista dall’art. 43 del codice civile:

*La “residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale”*

Requisito già noto

Sintetico richiamo della (pre)vigente normativa

## Residenza civilistica

Giurisprudenza (es. Cass., 5 febbraio 1985, n. 791) e prassi (es. circolare 2 dicembre 1997, n. 304/E-I-2-705) hanno contribuito a definire

- dimora abituale determinata dall'abituale volontaria dimora di persona in un luogo

Concorrono ad instaurare tale relazione giuridicamente rilevante sia

- i. il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo sia
- ii. l'elemento soggettivo della volontà di rimanervi, la quale, estrinsecandosi in fatti univoci evidenzianti tale intenzione, è normalmente compenetrata nel primo elemento (attenzione: conoscibilità da parte dei terzi)

Requisito differente dalla mera presenza fisica

- prescinde invece da qualsiasi elemento di natura soggettiva
-

## Residenza civilistica

Abitualità della dimora NON richiede però necessariamente

- continuità e men che meno la
- definitività della stessa

Qualora il contribuente lavori o svolga altre attività al di fuori del comune di residenza (nel territorio dello Stato), non per questo la dimora nello stesso perde il suo carattere abituale

- purché il soggetto vi conservi l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali

La residenza non viene quindi meno per assenze più o meno prolungate, dovute a ragioni di studio, di lavoro, di cura o di svago.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



## Domicilio (nuova nozione fiscale)

## Domicilio (nuova nozione fiscale)

Secondo la relazione illustrativa, la novella normativa

*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*

Possibile ragionamento:

1. affari e interessi economici sono più facilmente trasferibili di quanto non lo siano affetti e relazioni personali e familiari;
2. il criterio del domicilio civilistico, imperniato sul "luogo in cui [la persona] ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi" si concentra sugli aspetti economici;
3. il criterio economico del domicilio civilistico è più vulnerabile all'emigrazione del contribuente, di quanto non lo sarebbe un nuovo criterio basato invece su affetti e relazioni personali e familiari (nuovo criterio, che a tal punto è il caso di sostituire al domicilio civilistico).

## Domicilio (nuova nozione fiscale)

Due osservazioni:

1. Nonostante “affari e interessi”, non è corretto affermare che il criterio del domicilio civilistico si concentri sui soli aspetti economici
  - già nel secolo scorso si affermava che tale locuzione dovesse intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari
2. Ragionamento funziona soltanto in un contesto di norma interna
  - il dettato convenzionale non cambia: il legislatore può benissimo eliminare dalla norma interna qualsiasi riferimento agli affari e interessi, ma i trattati continuano a definire il “centre of vital interests” in base alle “personal and economic relations” (e giurisprudenza può bilanciare tali criteri come vuole).

## **Domicilio (nuova nozione fiscale)**

*Luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona*

### Luogo di sviluppo

- quello in cui le relazioni nascono, crescono ed eventualmente avvizziscono e finiscono
- non necessariamente coincide con il luogo di residenza della persona con cui è stabilita la relazione.

Un residente all'estero, il quale abbia una relazione importante con una persona fiscalmente residente in Italia, non necessariamente acquisirà il domicilio fiscale in Italia:

- sarà così se i due si vedono prevalentemente a Milano e a Como;
  - se invece si vedono principalmente a Lugano e a Mendrisio, il luogo in cui si sviluppa la relazione sarà in Svizzera.
-

## **Domicilio (nuova nozione fiscale)**

*Luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona*

Relazioni familiari -> famiglia in quanto giuridicamente riconosciuta

- norme del diritto di famiglia concretamente applicabili (altrimenti potrebbero comunque essere relazioni personali)

Definizione di "relazioni personali"

- coerenza con le convenzioni prevista da legge delega (e relazione illustrativa)
- prima gamba delle "personal and economic relations" previste dall'art. 4(2)(a) del modello OCSE
- definizione che il legislatore delegato ha deliberatamente voluto azzoppare della gamba economica, aggiungendovi la stampella delle relazioni familiari (come se queste già non rientrassero fra le relazioni personali)



## **Domicilio (nuova nozione fiscale)**

*Luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona*

Etimologia dell'italiano 'relazione' e dell'inglese 'relation':

- *derivano entrambi dal latino *relatio, onis*: sostantivo femminile di terza declinazione, derivato da *relatus* participio di *refero*, a sua volta composto di *fero* (portare) con il prefisso *re-* indicante reciprocità (indietro), o reiterazione / ripetitività (di nuovo)*

Caratteristiche del termine 'relazione':

- a) bilateralità (o multilateralità, ma comunque reciprocità e corrispondenza): non può darsi una "relazione unilaterale", un affetto può essere unilaterale, una relazione no;
- b) omogeneità fra i due termini: oggetto con oggetto, evento con evento, persona con persona; non può esservi quindi relazione fra persona e oggetto, ma solo fra due persone (a maggior ragione, ove si tratti di relazioni personali);
- c) persistenza temporale: non necessariamente definitività, ma certamente quanto basti a escludere rapporti meramente estemporanei.

## **Domicilio (nuova nozione fiscale)**

*Luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona*

Quanto appena rilevato permette di definire (in positivo e in negativo) i confini dell'espressione "relazioni personali".

Non appare sensato circoscriverne il significato alle sole relazioni aventi una componente affettiva, magari corredate da manifestazioni fisiche della stessa:

- certamente, queste (ove già non siano riconosciute come relazioni familiari) rientrano fra le relazioni personali;
- però anche un rapporto puramente amicale (magari di vecchia data) costituisce una relazione personale, magari preponderante rispetto a episodi estemporanei di fisicità ai quali spesso difetta la componente reiterativa, di ripetizione che si è visto essere un connotato imprescindibile.

## **Domicilio (nuova nozione fiscale)**

*Luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona*

Rapporti con animali d'affezione NON sono "relazioni personali"

- manca l'omogeneità fra i due termini della relazione

Controesempio: contribuente trasferisce la residenza fiscale in Svizzera

*«nessun problema con Eriprando e Ginevra: oggi li ritiro dal San Carlo e domani li iscrivo alla scuola di Lugano, troveranno nuovi amici. Però non posso spostare Eloisa ed Ermengarda: le mie piccole amiche soffrono la macchina e in Svizzera non si trovano le loro crocchette preferite»*

Maggiore riguardo per i gatti, rispetto che per i figli ... maggior affetto?

- Norma non tratta di "affetti personali", ma di "relazioni personali"
  - i figli hanno una relazione personale con il contribuente
  - i gatti non possono avere una relazione personale con il contribuente



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



## Presenza fisica

## Presenza fisica

Criterio completamente nuovo, potrebbe apparentemente derivare dal paragrafo 5 del Commentario OSCE all'articolo 15 del Modello:

*various formulas have been used by member countries to calculate the 183 day period, there is only one way which is consistent with the wording of this paragraph: the "days of physical presence" method. The application of this method is straightforward as the individual is either present in a country or he is not. The presence could also relatively easily be documented by the taxpayer when evidence is 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*

Relazione rimarca il legame fra conteggio delle frazioni di giorno e criterio della presenza fisica

- insussistenza dei requisiti connotanti la residenza fiscale va dimostrata "considerando anche le frazioni di giorno nel caso della presenza fisica"

## Presenza fisica

Due problemi:

1. Non chiara ratio dell'importazione (nella definizione di residenza) di un istituto nato con tutt'altra finalità
  - Art. 15 presenza fisica non serve come criterio per poter tassare il contribuente sui redditi ovunque prodotti, ma solo come uno dei test per stabilire se lo Stato in cui l'attività lavorativa viene svolta ha diritto di tassarne la remunerazione
- 2 . Meccanicità di questo criterio può tradursi in situazioni problematiche, dovute al mancato temperamento con elemento volontaristico
  - Applicazione a ricovero, carcere (definitivo / preventivo), sequestro
  - Germania esperienza contemperamento con elemento volontario



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



## Iscrizione anagrafica

## Iscrizione anagrafica

Iscrizione all'anagrafe della popolazione residente resta quale criterio di collegamento rilevante ai fini della residenza fiscale

- modificando la presunzione assoluta in favore di una presunzione relativa che permetta al contribuente di fornire prova contraria rispetto a quanto stabilito ex lege

Modifica unanimemente auspicata e sul merito della quale non è quindi il caso di soffermarsi

- non solo la mancata iscrizione all'AIRE non costituiva un problema (se non a livello procedurale) in caso di applicazione dei trattati
  - lo stesso legislatore (seguito dall'Agenzia) aveva poi dovuto sconsigliarne la necessità, per agevolare i destinatari del regime speciale per lavoratori impatriati
-



## Iscrizione anagrafica

Sul piano procedurale, ci si chiede se la relatività della presunzione sia unilaterale o bilaterale:

- se possa, cioè, essere invocata dal solo contribuente (a proprio favore, evidentemente), oppure anche dall’Agenzia (a danno del contribuente).

Esempio: lavoratore impatriato che lascia la famiglia all’estero

- Agenzia potrebbe avere interesse a ribaltare la presunzione relativa dell’iscrizione all’anagrafe per contestare il beneficio.

Testo normativo sembra essere compatibile con un’operatività a doppio taglio della relatività presuntiva

- “salvo prova contraria, si presumono altresì residenti” non prescrive che la prova contraria debba provenire da una parte sola.
-



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
M I L A N O



# Convenzioni contro le doppie imposizioni

## Convenzioni contro le doppie imposizioni

Unitarietà periodo d'imposta (*split year*): due correnti in dottrina

1. Non disapplicabile dai trattati

- *la regola del frazionamento del periodo di imposta non sia un ulteriore criterio autonomo supplementare a quelli di cui ai precedenti commi (abitazione permanente, centro degli interessi vitali ed economici ecc.), ma una misura temporale del requisito di residenza che completa dunque il primo comma dell'art. 4 attribuendo ad esso la dimensione temporale mancante*

2. Disapplicabile dai trattati

- *la norma sul frazionamento deve essere considerata "applicativa" delle tie-breaker rules e applicabile a prescindere da qualsiasi valutazione in merito all'estensione temporale del periodo (se l'intero anno d'imposta o una sola parte di esso) in cui perdura la situazione di dual residence*

## Convenzioni contro le doppie imposizioni

*Split year* previsto direttamente a livello convenzionale

Italia / Germania, punto 3 del protocollo

*Se una persona fisica è considerata residente dello Stato contraente in base all'articolo 4 soltanto per una frazione dell'anno ed è considerata residente dell'altro Stato contraente per il resto dell'anno (cambio di residenza), l'assoggettamento all'imposta, nei limiti in cui esso dipenda dal luogo di residenza, termina nel primo Stato alla fine del giorno in cui è stato effettuato il cambio di domicilio. Nell'altro Stato, l'assoggettamento all'imposta, nei limiti in cui esso dipenda dal luogo di residenza, inizia il giorno successivo al cambio di domicilio*

Italia / Svizzera, art. 4, comma 4

*La persona fisica che ha trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro Stato contraente cessa di essere assoggettata nel primo Stato contraente alle imposte per le quali il domicilio è determinante non appena trascorso il giorno del trasferimento del domicilio. L'assoggettamento alle imposte per le quali il domicilio è determinante inizia nell'altro Stato a decorrere dalla stessa data*

## Convenzioni contro le doppie imposizioni

### Residenza civilistica

Non vi sono stati cambiamenti a livello di norma interna

- non ne aspettiamo quindi a livello applicativo della clausola *tie-breaker*.

Sostanziale convergenza fra residenza civilistica (nel senso di “luogo in cui la persona ha la dimora abituale”) e la fattispecie del soggiorno abituale («*habitual abode*») prevista dall’art. 4(1)(b) della *tie-breaker*

- Peccato che quest’ultima trovi applicazione solo in via residuale, quando non si può determinare lo Stato contraente nel quale il contribuente ha il centro degli interessi vitali, o se lo stesso non dispone di un’abitazione permanente in alcuno degli Stati.

## Convenzioni contro le doppie imposizioni

### Domicilio fiscale, interrelazione con i trattati

Da un lato, il dettato convenzionale non cambia

- legislatore può benissimo eliminare dalla norma interna qualsiasi riferimento agli affari e interessi
- ma trattati continuano a definire il “centre of vital interests” in base non solo alle “personal” ma anche alle “economic relations”

Dall’altro, ritiro unilaterale della norma interna dal campo economico abbandona fattispecie che non fanno più residenza per norma interna

- persona che, priva di significative relazioni personali e familiari, mantiene all’estero dimora abituale e presenza fisica per almeno 184 giorni, ma consegue in Italia tutto il reddito e vi detenga l’intero patrimonio: fino al 2023 era domicilio civilistico (sede principale dei suoi affari e interessi) quindi residente, adesso non più

## Convenzioni contro le doppie imposizioni

### Presenza fisica

Criterio del tutto meccanico e generalmente estraneo alle logiche dell'art. 4 dei trattati (viene invece previsto nell'art. 15, in materia di tassazione del reddito da lavoro dipendente), non rileva ai fini della *tie-breaker rule*.

Eccezione (che conferma la regola) -> trattato con Irlanda

- definizione convenzionale di residenza ha una parte positiva (residenza fiscale per norma interna) e una negativa (mancata residenza nell'altro Stato contraente);
- quest'ultimo elemento non necessario se contribuente non soggiorna in altro Stato "per un periodo o periodi che non eccedono in totale 91 giorni durante l'anno fiscale";
- in questo caso, la presenza fisica non solo stabilisce la residenza per norma interna, ma permette altresì a tale situazione di superare lo scoglio convenzionale.



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



Grazie per l'attenzione