

ADDENDA

LA RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE E DELLE SOCIETÀ

Prof. Roberto Belotti



Novità in tema di residenza delle persone fisiche e giuridiche apportate dalla riforma fiscale da 2024

L'articolo 3 comma 1 lettera c) legge 111/23 ha delegato il Governo, tra le altre cose, a provvedere alla revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti al fine di renderla coerente con la miglior prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni.

Il d.lgs. 27 dicembre 2023 n. 209 nell'attuare la predetta legge delega in materia di fiscalità internazionale, ha riformulato i criteri per stabilire la residenza fiscale delle persone fisiche (articolo 1) nonché delle società e degli enti (articolo 2).



1.1) Nuovi criteri della residenza per le persone fisiche dal 2024

Dal 1° gennaio 2024 le condizioni che configurano la residenza fiscale in Italia sono quelle che risultano dalla tabella sottostante (nuovo articolo 2 comma 2 Tuir):

Art. 2, TUIR		
Comma	Fino al 31.12.2023	Dall'1.1.2024
1	<i>Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.</i>	
2	<i>Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile.</i>	<i>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.</i>
2-bis	<i>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.</i>	



1.1) Nuovi criteri della residenza per le persone fisiche dal 2024

Dalla relazione illustrativa al d.lgs. si desume che è stato modificato *“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 domicilio è il luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari del contribuente”*.

La norma in sostanza ha introdotto i) una specifica definizione di domicilio ii) il riferimento alla frazione di giorno iii) il concetto di presenza in Italia.



1.1) Nuovi criteri della residenza per le persone fisiche dal 2024

Residenza

È ancora quella mutuata dall'articolo 43 comma 2 c.c. quale luogo in cui la persona alla propria dimora abituale.

Domicilio in Italia

Sostituisce il domicilio di derivazione civilistica, inteso quale luogo in cui la persona stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi, fornendo una nuova e specifica definizione in base alla quale viene data rilevanza alle *relazioni personali/familiari*.



1.1) Nuovi criteri della residenza per le persone fisiche dal 2024

Presenza in Italia

Il criterio della presenza fisica della persona nel nostro paese rappresenta un principio innovativo, la cui verifica prescinde dalla residenza/domicilio. La relazione illustrativa ha chiarito che la prova dell'assenza dei criteri di collegamento che determinano la residenza in Italia, può essere fornita al contribuente dimostrando, rispettivamente, di non avere la propria dimora abituale, il domicilio e di non essere stato fisicamente presente nel territorio dello Stato. In nuovo requisito, tuttavia, non sembra configurare una vera e propria novità rispetto al passato, posto che la componente oggettiva legata alla presenza nel territorio italiano risulta già "assorbita" nella definizione civilistica di residenza.

Iscrizione all'Aire

Il riformulato comma 2 prevede che, salvo prova contraria, si presumono residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo d'imposta nell'Anagrafe della popolazione residente; rispetto alla definizione previgente si tratta di una presunzione relativa (*iuris tantum*) anziché assoluta (*iuris et de iure*), superabile dal contribuente che possa dimostrare documentare come, da un punto di vista sostanziale, abbia all'estero il proprio domicilio o la propria residenza il tutto senza scomodare le *tie-breaker rules* previste dalle convenzioni contro le doppie imposizioni.



1.2) I criteri di collegamento per le persone giuridiche

La residenza di società ed enti si mantiene, in ogni caso, riconducibile a tre criteri alternativi fra di loro, da soddisfarsi in ogni caso per la maggior parte del periodo di imposta. Rispetto alla norma vigente sino al 31/12/23, vengono eliminati i criteri i) dell'*oggetto principale* che ha dato luogo a troppe controversie e rischi di doppia imposizione ii) della *sede dell'amministrazione* i quali vengono sostituiti con il a) criterio della *sede di direzione effettiva* e b) della *gestione ordinaria in via principale*.

Sede di direzione effettiva: identifica il luogo in cui sono assunte le decisioni strategiche e si svolgono concretamente le attività di gestione della società o dell'ente; ai fini della direzione effettiva non rilevano le decisioni diverse da quelle aventi contenuto di gestione assunte dai soci né le attività di supervisione e le eventuali attività di monitoraggio della gestione da parte dei medesimi.

Gestione ordinaria in via principale: questo criterio consente di allinearsi a quell'orientamento di altri paesi europei che lo impiegano per stabilire il collegamento personale all'imposizione nel caso in cui vi è un effettivo radicamento della persona giuridica sul territorio, ma sorgono incertezze interpretative in merito al luogo di direzione effettiva. In altri termini, ciò che rileva ai fini della "*gestione ordinaria in via principale*" è che gli atti siano relativi alla gestione ordinaria, attinente al normale funzionamento della società o dell'ente nel suo complesso; l'espressione "*in via principale*" consente altresì di evitare un eccessivo allargamento del collegamento personale all'imposizione quando solo una parte di tale attività si svolge nel territorio dello Stato e quindi può, se del caso, esistere una stabile organizzazione.



1.2) I criteri di collegamento per le persone giuridiche

Art. 73, comma 3 – disciplina attuale	Art. 73, comma 3 – Post bozza Decreto in materia di fiscalità internazionale
<p>3. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti <u>le società e gli enti che</u> per la maggior parte del periodo di imposta <u>hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale</u> nel territorio dello Stato. Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato <u>gli organismi di investimento collettivo del risparmio istituiti in Italia</u> e, salvo prova contraria, <u>i trust e gli istituti aventi analogo contenuto</u> istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, <u>in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.</u></p>	<p>3. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti <u>le società e gli enti che</u> per la maggior parte del periodo di imposta <u>hanno</u> nel territorio dello Stato <u>la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale.</u> 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.</p> <p><u>Gli organismi di investimento collettivo del risparmio si considerano residenti se istituiti in Italia.</u> Si considerano altresì residenti nel territorio</p>

Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 168-bis, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che **importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari,** anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

dello Stato, salvo prova contraria, **i trust e gli istituti aventi analogo contenuto** istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 11, comma 4, lettera c), del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, **in cui almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.** Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'articolo 11, comma 4, lettera c), del decreto legislativo 1° aprile 1996, n. 239, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che **importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari,** anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.

