

LA RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE E DELLE SOCIETÀ

Prof. Roberto Belotti



1.1) Norma interna e condizioni che configurano la residenza delle persone fisiche in Italia

La residenza fiscale è il principale criterio di collegamento soggettivo fra fatto generatore del reddito ed ordinamento giuridico.

Norma in vigore sino al 31/12/2023

Il Tuir dispone infatti che “soggetti passivi dell’imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato” (articolo 2 comma 1).

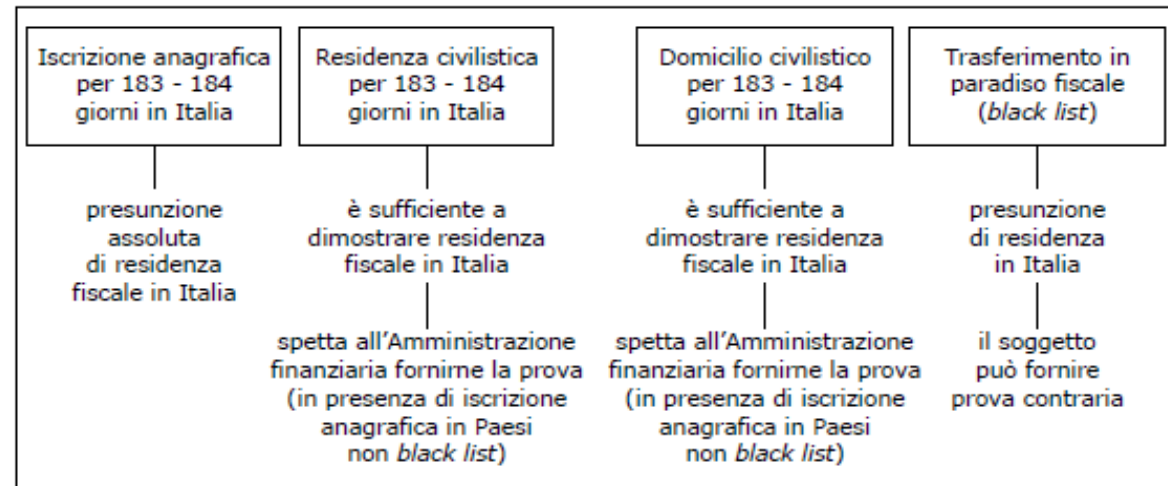
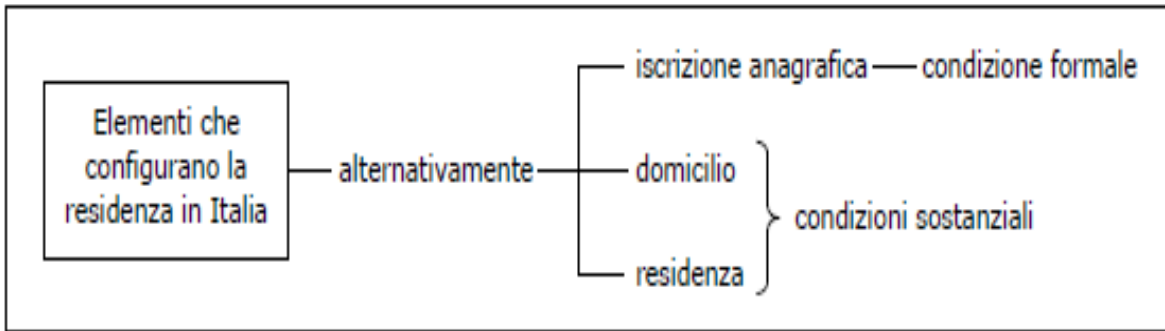
L’articolo 2 comma 2 del Tuir stabilisce inoltre che “Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile”.

Questa norma in sostanza stabilisce che le condizioni che configurano la residenza fiscale in Italia consistono alternativamente in:

- a) iscrizione nell’anagrafe comunale della popolazione residente (requisito formale);
- b) domicilio nel territorio dello Stato ai sensi dell’articolo 43 comma 1 c.c. (requisito sostanziale);
- c) residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell’articolo 43 comma 2 c.c. (requisito sostanziale).



1.1) Norma interna e condizioni che configurano la residenza delle persone fisiche in Italia



1.1) Norma interna e condizioni che configurano la residenza delle persone fisiche in Italia

Domanda 1: può essere considerato fiscalmente residente in Italia il soggetto che sia ivi residente ma abbia il domicilio all'estero?

Domanda 2: può essere considerato fiscalmente residente in Italia la persona fisica che abbia il domicilio in Italia e la residenza all'estero?

Domanda 3: affinché una persona sia considerato fiscalmente residente nel territorio dello Stato è sufficiente che si verifichi anche una sola delle tre condizioni appena indicate o devono sussistere congiuntamente?



Iscrizione all'anagrafe della popolazione residente

Le risultanze dell'anagrafe nazionale della popolazione residente sono il primo criterio cui l'articolo 2 comma 2 Tuir fa riferimento per definire la residenza fiscale di una persona fisica (ha natura formale).

Per essere iscritto nel registro in cui sono annotate le persone che vivono in un determinato comune è necessario aver fissato la propria dimora abituale in quel comune.

Il trasferimento della residenza all'estero per un periodo superiore a 12 mesi comporta l'iscrizione all'anagrafe dei cittadini italiani residenti all'estero (Aire; legge 470/88).

Quando una persona fisica effettivamente emigrata all'estero non sia iscritta all'Aire:

- i. è considerata residente in Italia dal punto di vista fiscale in quanto non iscritta all'Aire;
- ii. è verosimilmente considerata residente nello Stato di arrivo per effetto di norma interna.



Iscrizione all'anagrafe della popolazione residente

Questo genera un conflitto di residenza che va risolto applicando le disposizioni delle Convenzioni contro le doppie imposizioni; la prevalenza dei trattati internazionali sulle fonti nazionali, infatti, deriva dall'articolo 75 d.p.r. 600/73 secondo cui nell'applicare le imposte sui redditi *"sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia"*.

Domanda 4: quando le risultanze anagrafiche non corrispondono alla situazione di fatto si può generare un conflitto di residenza?

Domanda 5: la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'Aire sono elementi sufficienti ad escludere la residenza in Italia?



Domicilio secondo il Codice civile

Secondo il codice *“Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi”* (articolo 43 primo comma c.c.); si tratta di una situazione giuridica che prescinde dalla presenza fisica essendo legata alla volontà di individuare un determinato luogo quale sede principale dei propri affari e interessi.

Secondo la giurisprudenza, la nozione di *“affari ed interessi”* è da ricondurre a quella di *“centro degli interessi vitali”* ovvero *“luogo col quale il soggetto ha un più stretto collegamento, secondo l’aspetto degli interessi personali e patrimoniali”* (Cass. 13803 del 7/11/01).

La giurisprudenza di legittimità, nel valutare gli interessi personali e patrimoniali del soggetto è parsa in un primo tempo dare preminenza agli interessi personali per poi orientarsi individuando il centro degli interessi vitali come il luogo in cui il soggetto ha posto la sede della propria attività in modo riconoscibile ai terzi (ad esempio disponibilità di un’abitazione permanente, presenza della famiglia, titolarità di cariche sociali, luogo di accreditamento degli stipendi, sostenimento di spese alberghiere, iscrizione ai circoli etc.).

Domanda 6: quali possono essere alcuni indici significativi per la valutazione della residenza fiscale di un soggetto?



Residenza secondo il Codice civile

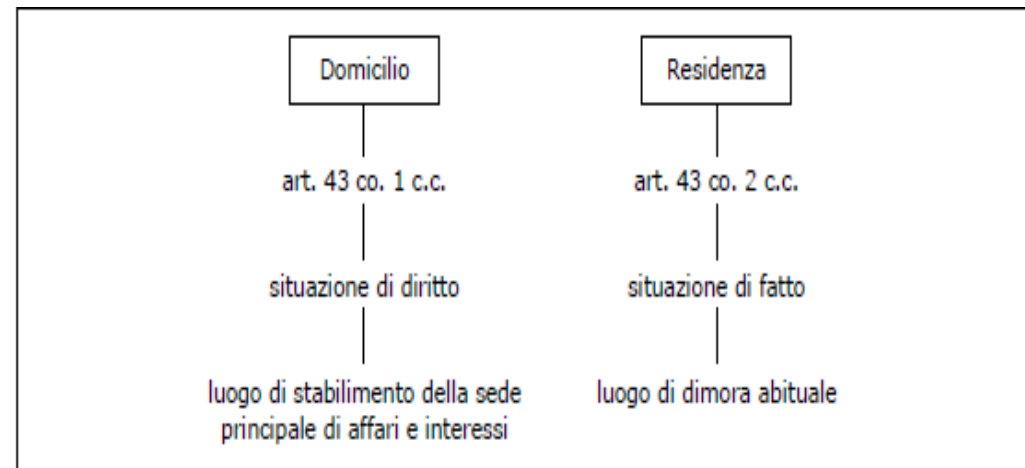
L'articolo 43 secondo comma c.c. stabilisce che *“La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale”*.

La nozione di residenza quindi si fonda su due diversi aspetti:

1. il primo costituito dalla permanenza in un determinato luogo (elemento di natura oggettiva);
2. il secondo costituito dall'intenzione di fissarvi stabilmente la propria dimora e desumibile dalle abitudini di vita e dallo svolgimento delle relazioni sociali (elemento di natura soggettiva).

Come anzidetto l'articolo 2 comma 2 del Tuir dispone che iscrizione anagrafica, domicilio civilistico e residenza debbano verificarsi *“per la maggior parte del periodo di imposta”* (quindi per un periodo pari almeno 183/184 giorni, anche non continuativi, se l'anno è di 365/366 giorni).

A differenza di quanto avviene in molti ordinamenti esteri, le ipotesi di acquisto o perdita della residenza fiscale in corso d'anno non sono espressamente regolamentate dalle norme italiane (*split year*).



Residenza secondo il Codice civile

L'articolo 2 comma 2-bis del Tuir stabilisce che *“si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafe della popolazione residente e trasferiti”* in un paradiso fiscale (D.M. del 4 maggio 99).

In questo caso si verifica un'inversione dell'onere della prova in quanto spetta al cittadino trasferito in un paradiso fiscale dimostrare l'effettività del proprio trasferimento all'estero (circolare n. 140/E/99).

Domanda 7: quali sono gli elementi di prova che in concreto il contribuente può utilizzare per dimostrare l'effettivo trasferimento della residenza all'estero?



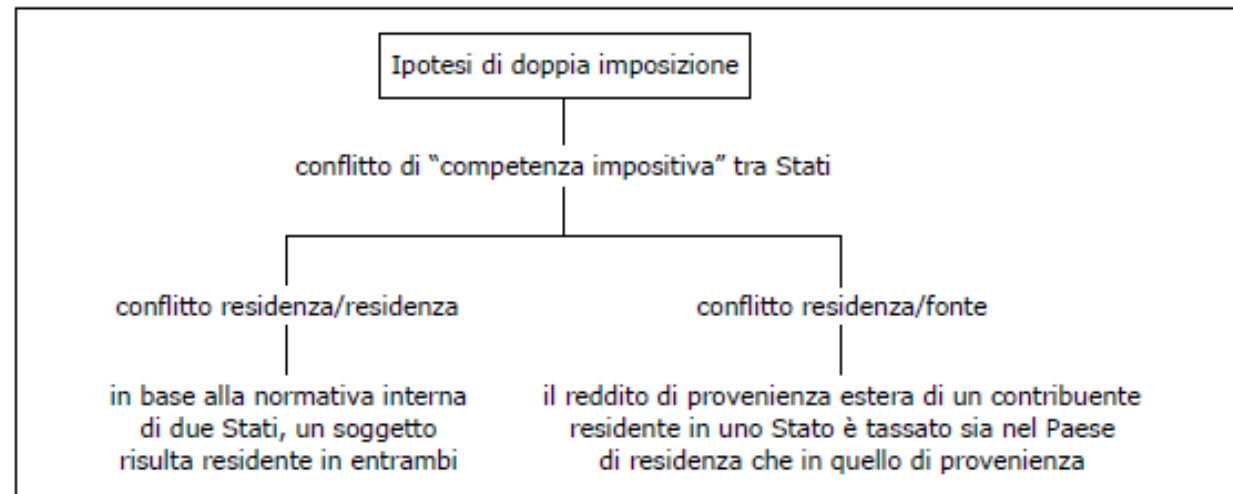
1.2) Norma convenzionale e risoluzione dei conflitti di residenza

L'applicazione dei criteri nazionali per la determinazione della residenza può creare fenomeni di "doppia residenza fiscale" che si risolvono a mezzo delle Convenzioni bilaterali; l'OCSE ha fornito un modello di Convenzione contro le doppie imposizioni (ultima versione del 21/11/2017) recepito in quasi tutte le convenzioni stipulate dall'Italia.

In concreto i fenomeni *doppia imposizione* si verificano quando:

- A. il contribuente in forza di norma interna risulti essere residente in entrambi gli Stati;
- B. il reddito prodotto all'estero da parte di un contribuente residente in uno Stato è assoggettato a tassazione in entrambe le giurisdizioni, quella di residenza del percettore e quella di provenienza del reddito.

Nelle ipotesi A. e B. appena richiamate, si crea un conflitto avente ad oggetto la potestà impositiva che entrambi gli Stati intendono esercitare su un determinato contribuente.



1.2) Norma convenzionale e risoluzione dei conflitti di residenza

Domanda 8: in quali fattispecie si presentano fenomeni di doppia imposizione?

L'articolo 1 del modello OCSE di convenzione contro le doppie imposizioni riguarda le persone che sono residenti in uno o in entrambi gli Stati contraenti; la nozione di residente in uno Stato contraente assume questa duplice connotazione:

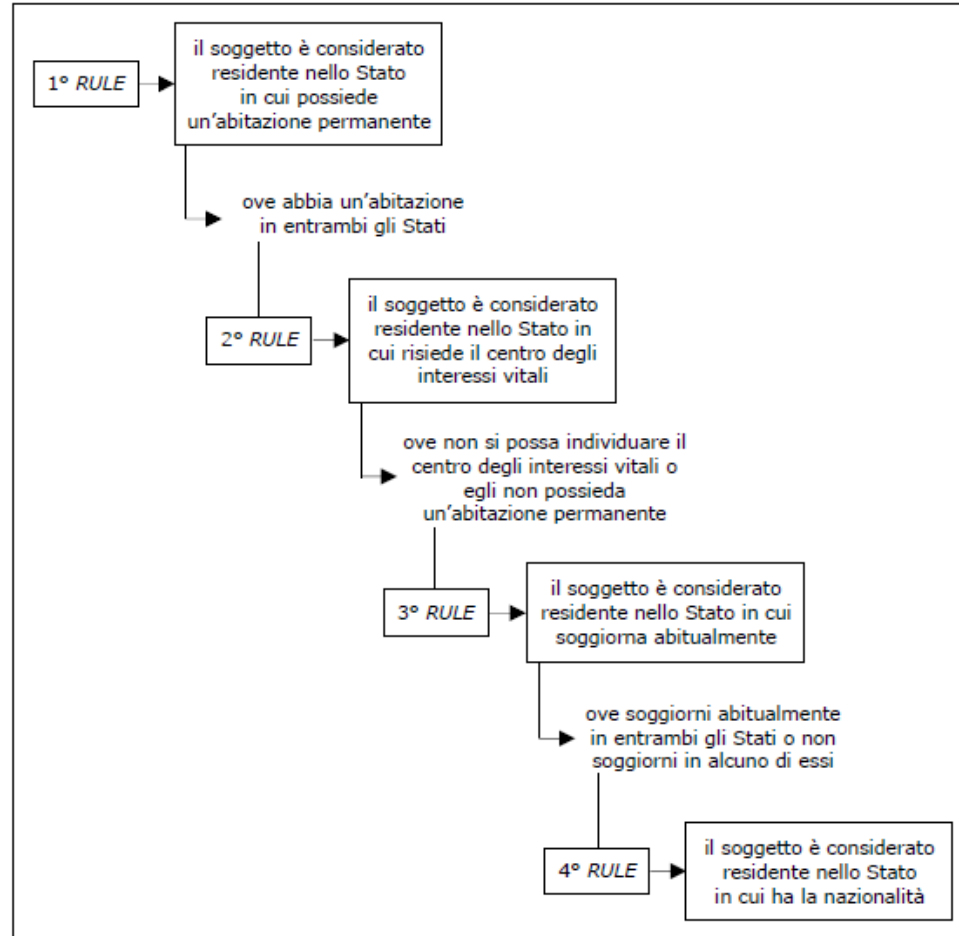
- i. consente in primo luogo di individuare l'ambito di applicazione soggettivo della convenzione;
- ii. consente di dirimere i fenomeni di doppia imposizione, sia dovuta a un conflitto di residenza che un conflitto di residenza/fonte.

Secondo il modello di convenzione OCSE, è residente in uno Stato contraente la persona che, per effetto della legislazione di quello Stato, è ivi soggetta ad imposizione a motivo del suo domicilio, residenza o altro criterio di natura analoga (articolo 4, par. 1); quando le norme interne portano a configurare un caso di doppia residenza fiscale, operano i criteri dirimenti previsti dall'articolo 4 par. 2 (cd. *tie breaker rules*).

In questi casi di doppia residenza (cioè, quando si genera un conflitto di residenza) il modello di convenzione OCSE, rinviando alla definizione di residenza dei singoli Stati, consente di attribuire al contribuente una residenza "convenzionale".



1.2) Norma convenzionale e risoluzione dei conflitti di residenza



2.1) Elementi costitutivi della nozione di residenza per le persone giuridiche

L'articolo 73 comma 3 Tuir stabilisce che, ai fini delle 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 alternativamente:

- A. La sede legale;
- B. La sede dell'amministrazione;
- C. l'oggetto principale dell'attività svolta.

Lo stesso criterio riguarda anche le società di persone ed i soggetti equiparati (snc, Sas, società di fatto, etc.; articolo 5 comma 3 lettera d) Tuir).

Le condizioni di cui alle lettere precedenti A., B. e C. sono alternative nel senso che è sufficiente il verificarsi anche di uno solo dei criteri di collegamento con il territorio dello Stato affinché la società sia considerata residente ai fini fiscali (indipendentemente dal fatto che sia stata costituita all'estero).

Bisogna inoltre verificare la permanenza di uno dei citati elementi di collegamento con il territorio dello Stato *“per la maggior parte del periodo di imposta”* (requisito temporale).

Domanda 9: quali sono i criteri che servono ad individuare la residenza di una società?

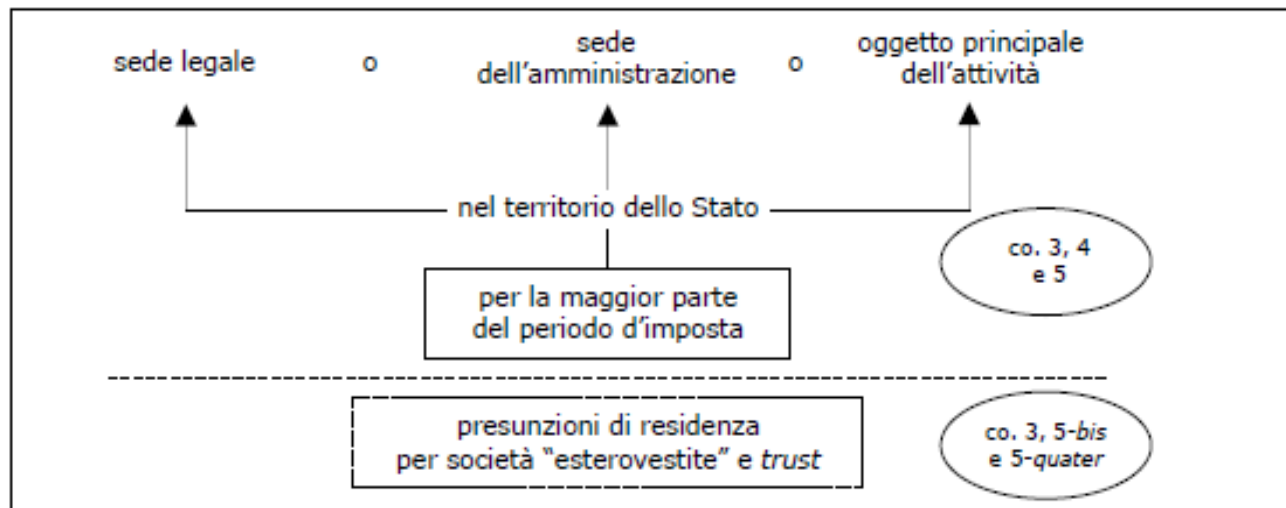


La sede legale

Si identifica con la sede sociale indicata nell'atto costitutivo o nello statuto (si tratta di un elemento giuridico di carattere formale).

Con riferimento al trasferimento della sede nel corso del periodo di imposta si deve tenere presente la norma di diritto internazionale privato di cui all'articolo 25 comma 3 legge 218/95 recante la continuità giuridica o meno dell'ente.

Domanda 10: la sede legale è un elemento di carattere formale o sostanziale?



La sede dell'amministrazione

È il luogo nel quale si formano le principali decisioni strategiche relative all'attività gestionale per il perseguimento delle finalità dell'ente (luogo in cui si riunisce e delibera il Consiglio di amministrazione, luogo che non necessariamente coincide con quello di residenza degli amministratori etc.).

Si tratta in sostanza della *sede effettiva* che prevale nei casi di discordanza rispetto alla *sede legale* o da quella risultante dal Registro delle imprese, in quanto i terzi, possono considerare come sede della persona giuridica anche la prima (articolo 46 secondo comma c.c.; Cass. n. 10243 del 4/08/00).

Il criterio coincide con quello stabilito nell'articolo 4 par. 3 del modello OCSE 2014 che attribuiva rilevanza automatica alla sede della "*direzione effettiva*" (*place of effective management*).

In base al consolidato orientamento giurisprudenziale, la nozione di "*sede dell'amministrazione*" da contrapporsi a quello di "*sede legale*" si deve ritenere coincidente con quello di "*sede effettiva*" di matrice civilistica intesa come "*il luogo ove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee, e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato, per l'accentramento -nei rapporti interni e con i terzi- degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente*" (Cass. n. 5015 del 7/11/2018).



La sede dell'amministrazione

Concretamente la sede dell'amministrazione può essere individuata nel luogo in cui il Consiglio di amministrazione assume le decisioni direzionali e commerciali necessarie alla gestione dell'impresa.

Domanda 11: cosa si intende in concreto per sede amministrativa?

Nei gruppi multinazionali, la permeante attività di direzione e coordinamento di cui all'articolo 2497 c.c. posta in essere dalla controllante (*holding*) nei confronti della controllata estera, non assume alcun rilievo ai fini della prova circa l'esistenza della sede amministrativa in Italia.

Per le *holding* di mera detenzione di partecipazioni (*holding pure*), prive di una particolare struttura organizzativa, ai fini della prova della residenza all'estero, assume rilevanza la circostanza che le riunioni del Consiglio di amministrazione e delle assemblee si svolgano effettivamente all'estero.



L'oggetto principale dell'attività

L'articolo 73 comma 4 Tuir precisa che per oggetto *“si intende l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto”*.

L'articolo 73 comma 5 Tuir dispone inoltre che *“in mancanza dell'atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l'oggetto principale dell'ente residente è determinato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato”*.



2.2) La residenza convenzionale (modello OCSE 2017)

L'articolo 4 (Residenza) del modello di convenzione OCSE tenta di risolvere eventuali “*conflitti*” di residenza ripartendo la pretesa impositiva fra i due Stati contraenti; in particolare allo Stato di residenza è attribuito il diritto di assoggettare ad imposizione un reddito che trovi il proprio presupposto nell'altro Stato mentre, lo stato della fonte, si impegna a limitare o a rinunciare al proprio potere impositivo concedendo un credito d'imposta o l'esenzione.

Secondo l'articolo 4 par. 1 del modello OCSE, la locuzione “*residente di uno Stato contraente*” designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione effettiva o di ogni altro criterio equivalente.

Nella formulazione del modello OCSE 2014, la localizzazione della residenza fiscale di una persona giuridica dava prevalenza al criterio della sede di *direzione effettiva (place of effective management)*.

L'articolo 4 par. 3 nel definire il criterio per la localizzazione della residenza in uno Stato contraente dei soggetti diversi dalle persone fisiche (*person other than an individual*) rimette la risoluzione dei casi di *doppia residenza* delle società al comune accordo (*mutual agreement*) delle autorità competenti dei due paesi contraenti, ben potendo gli Stati mantenere la formulazione originaria del par. 3 modello OCSE 2014 che si riferiva al criterio del “*place of effective management*” (commentario OCSE 2017 § 24.5).



2.2) La residenza convenzionale (modello OCSE 2017)

Secondo la nuova formulazione quindi, la localizzazione della residenza fiscale di una società in uno Stato contraente comporta un approccio *case-by-case* che deve tener conto:

- della sede di direzione effettiva;
- del luogo in cui è stata registrata o comunque costituita;
- di ogni altro fattore rilevante.

Il commentario OCSE all'articolo 4 (§ 24.1) chiarisce che le Amministrazioni fiscali dovranno considerare diversi fattori, quali:

- il luogo dove sono regolarmente tenute le riunioni del Consiglio di amministrazione o organo equivalente;
- il luogo dove gli amministratori delegati e gli alti dirigenti esercitano le proprie funzioni;
- il luogo dove i dirigenti esercitano le funzioni di ordinaria amministrazione (*day-to-day management*);
- il luogo dove è localizzata la sede centrale;
- la legislazione applicabile alla società o ente;
- il luogo dove è conservata la documentazione contabile.

Domanda 12: cosa si intende per sede di direzione effettiva?



2.3) Fenomeni di esterovestizione

Per contrastare i fenomeni di cd. *esterovestizione*, l'articolo 73 commi 5-bis e 5-ter Tuir consentono all'Amministrazione di presumere nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, la sede dell'amministrazione e quindi la residenza, di società ed enti che detengono partecipazioni di controllo in società di capitali ed enti commerciali.

In sostanza si considera esistente, salvo prova contraria, la sede dell'amministrazione di società ed enti quando il soggetto estero detiene *direttamente* partecipazioni di controllo in società di capitali ed enti commerciali residenti ed inoltre è *alternativamente*:

- a) controllato a sua volta, anche indirettamente, da soggetti residenti in Italia (1° fattispecie);
- b) amministrato da un Consiglio di amministrazione o altro organo di gestione composto in prevalenza da soggetti residenti in Italia (2° fattispecie).

L'Amministrazione finanziaria può pertanto desumere in via presuntiva (salvo prova contraria) l'esistenza in Italia della sede dell'amministrazione di società formalmente estere che presentano "*due rilevanti e continuativi elementi di collegamento con il territorio dello Stato*" sintomatici di un'appartenenza di residenza in un altro paese (circolare n. 28 del 4 agosto 2006).

Domanda 13: come è possibile vincere la presunzione di residenza nel territorio dello Stato di una società non residente amministrata da un consiglio di amministrazione composto in prevalenza da membri residenti in Italia che detiene una partecipazione di controllo in una società italiana?



2.3) Fenomeni di esteroinvestizione

