



Studio Tributario Associato

Battaglia Cesari Zangrillo



Il concetto di residenza fiscale nella normativa interna e nelle Convenzioni internazionali

Avv. Matteo Zangrillo

Founding Partner

**Studio Tributario Associato
Battaglia Cesari Zangrillo**

United Tax Network

La residenza nel Tuir

**Art. 2,
comma 2
D.P.R. n.
917/1986**

1. Soggetti passivi dell'imposta sono le **persone fisiche**, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.

2. Ai fini delle imposte sul reddito 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.

2- *bis* 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*.

Residenza Fiscale

Si considerano residenti in Italia coloro che per la maggior parte del periodo di imposta **(almeno 183 giorni)**:

- sono iscritti nelle **anagrafi** della popolazione residente;
- hanno nel territorio dello Stato il **domicilio** (art. 43, c.1, c.c.);
- hanno nel territorio dello Stato la **residenza** (art. 43, c.2, c.c.).

La soggettività tributaria passiva si realizza al verificarsi **di almeno uno** dei menzionati requisiti, quindi si tratta di criteri non concorrenti ma alternativi.

Residenza Fiscale

Articolo 43 Codice civile:

- **Domicilio:** luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi, anche morali e familiari
- **Residenza:** luogo in cui la persona ha la dimora abituale
- **Dimora:** luogo in cui la persona attualmente si trova

La residenza nel Tuir

L'Art. 2, comma 2-bis del Tuir introduce una presunzione relativa:

“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”

Circ. n. 140/E-III-5-121050 del 24 giugno 1999 - Dir. acc. e progr. (rinvio alla Circ. n. 304/E/1997):

“Sussistenza della dimora abituale nel Paese a fiscalità privilegiata; iscrizione ed effettiva presenza dei figli negli istituti scolastici; svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo; stipula di contratti di acquisto o locazione di immobili residenziali nel Paese estero; assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia;...”

Residenza Fiscale

Art. 2, comma 2-bis del Tuir (presunzione relativa) Sentenza Cassazione n. 6501 del 31 marzo 2015

“Al fine di vincere la presunzione di residenza fiscale in Italia dei cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, il contribuente deve dimostrare che è ubicata all'estero la sede principale dei suoi interessi vitali, non assumendo peraltro rilevanza prioritaria le relazioni familiari, quanto piuttosto la sede effettiva dell'attività”.

Residenza Fiscale

Presunzione ex art. 2, comma 2-bis: Sentenza Cassazione n. 19484/2016 (caso Max Biaggi)

I giudici di legittimità hanno rilevato che l'adesione allo scudo fiscale da parte del ricorrente non equivalga ad un'“**autodichiarazione**” o “autodenuncia” della propria residenza fiscale in Italia.

“...l’aver inteso regolarizzare – e non rimpatriare – alcune attività detenute all’estero (...), non determina, per ciò solo, in assenza di una chiara previsione (o di specifica e idonea dichiarazione), l’effetto della acquisizione, da parte del dichiarante, della residenza in Italia, né di quello di privarlo, per una sorta di implicita rinuncia, del diritto alla prova contraria, convertendo la presunzione in certezza...”

Senza un’esplicita previsione normativa in tal senso, **la dichiarazione riservata presentata non può avere l’effetto di «implicita rinuncia al diritto di prova contraria»**, capace cioè di trasformare la presunzione in certezza.

Sentenza n. 45752 del 5 ottobre 2017

«...la sentenza impugnata ha correttamente considerato **sostanzialmente determinante**, al fine di individuare **l'effettivo centro degli interessi** dell'imputato, e, dunque, la sostanziale residenza «di fatto», **il profilo degli interessi lavorativi** (in particolare ponendo in rilievo le attività di composizione, incisione e gestione manageriale connesse alla figura di cantante esclusivamente svolte in Italia) **attesa la sostanziale instabilità nel tempo di quelli, invece, affettivi...**»

“La volontà individuale alla base delle libere scelte del soggetto deve essere contemperata 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** stessi”

Sentenza n. 26638 del 10 novembre 2017

L'art. 4 della Convenzione Italia-Russia deve essere interpretato nel senso che **l'abitazione in Italia**, che fa presumere la residenza nel nostro Paese, può essere non di proprietà del contribuente, ma del **convivente di fatto**.

“...all’espressione ‘a permanent home available to him’ non può essere attribuito altro significato se non quello di un alloggio di cui il contribuente può disporre stabilmente a qualsivoglia titolo, non potendo la caratteristica della permanenza identificarsi nella proprietà di essa ma nel fatto che il soggetto ne può disporre a suo piacimento per periodi temporali indeterminati”.

La CTR avrebbe dovuto applicare il criterio del “domicilio”, considerando la persona fisica residente nello Stato contraente in cui le sue relazioni personali ed economiche sono più strette.

Ordinanza n. 16634 del 25 giugno 2018 della Cassazione Civile

In tema di imposte dirette, le persone **iscritte nell'anagrafe** della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio di cui all'**art. 2** del Tuir, **in ogni caso** residenti e quindi soggetti passivi d'imposta in Italia.

Il requisito della residenza anagrafica, infatti, alternativo ai requisiti della residenza o del domicilio nello Stato, è **sufficiente** per l'acquisizione della residenza fiscale.

Ne consegue che è legittimo l'accertamento tributario - finalizzato al recupero delle imposte relative a redditi non dichiarati - effettuato a carico di un soggetto dichiaratosi non residente in Italia, ma che **non risulti ancora cancellato** all'anagrafe di un Comune italiano.

Ordinanza n. 16634 del 25 giugno 2018 della Cassazione Civile

Sono tre i presupposti indicati in via alternativa ai fini dell'assoggettabilità all'imposta sui redditi delle persone fisiche residenti (nei confronti delle quali l'imposta si applica a tutti redditi posseduti), aggiungendosi al criterio formale, rappresentato dall'**iscrizione nell'anagrafe**, due criteri fattuali costituiti dalla **residenza** o dal **domicilio** nel territorio dello Stato.

Ne consegue che l'iscrizione nell'anagrafe dei **soggetti residenti in altro Stato non è elemento determinante per escluderne la residenza fiscale in Italia** allorché si tratti di soggetto che abbia nel territorio dello Stato la sua dimora abituale ovvero il proprio domicilio, inteso come sede principale dei propri affari ed interessi economici, così come delle proprie relazioni personali, dovendo il carattere soggettivo ed elettivo della scelta dell'interessato essere a tal fine contemperato con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi.

Ordinanza n. 16634 del 25 giugno 2018 della Cassazione Civile

Né a diversa conclusione conduce la Convenzione contro le doppie imposizioni tra l'Italia e la Svizzera, la quale, ai fini della definizione di un soggetto come residente in uno dei due Stati contraenti, individua criteri del tutto analoghi a quelli stabiliti dalla legislazione interna, facendo riferimento alle nozioni di domicilio, residenza ovvero a criteri di analoga natura per la cui definizione rimanda espressamente alla normativa degli Stati contraenti e comunque prevede espressamente l'ipotesi, in tal modo dando implicitamente conto della possibile inconsistenza del dato anagrafico, in cui lo stesso soggetto possa essere considerato residente da entrambi gli Stati indicando i criteri per la soluzione del conflitto.

Ordinanza n. 32992 del 20 dicembre 2018 della Cassazione Civile, Sez. V

Ai fini dell'individuazione della residenza fiscale del contribuente deve farsi riferimento al centro degli affari e degli interessi vitali dello stesso, dando prevalenza al luogo in cui la **gestione di detti interessi è esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi, non rivestendo ruolo prioritario, invece, le relazioni affettive e familiari**, le quali rilevano solo unitamente ad altri criteri attestanti univocamente il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento (Cass. n. 24246/2011 cit.; Cass. 7 novembre 2001 n. 13803).

**Sentenza n.
21695
dell' 8
ottobre 2020**

In tema di imposte sui redditi, ai sensi del combinato disposto degli art. 2 T.U.I.R. e 43 c.c., deve considerarsi soggetto passivo il cittadino italiano che, pur risiedendo all'estero, stabilisca in Italia, per la **maggior parte del periodo d'imposta**, il suo domicilio, inteso come la sede principale degli affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali, come desumibile da elementi presuntivi ed a prescindere dalla sua iscrizione nell'AIRE.

Conclusioni ad oggi

L'Agenzia delle Entrate, dinanzi a fattispecie "limite", attribuisce prevalenza agli interessi familiari nella valutazione del criterio del "domicilio"

La mancata cancellazione dalle Anagrafi della popolazione residente non è sufficiente per qualificarsi fiscalmente residente all'estero

Ad avviso della Suprema Corte, le relazioni affettive e familiari non sono da considerarsi preminenti come in passato

La residenza fiscale è determinata in base a situazioni fattuali del contribuente

La residenza nel modello OCSE (art. 4)

Quando, in base alle disposizioni del paragrafo 1, una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti, la sua situazione è determinata nel seguente modo:

- a) detta persona è considerata residente dello Stato contraente nel quale ha un'abitazione permanente. Quando essa dispone di un'abitazione permanente in ciascuno degli Stati contraenti, è considerata residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);
- b) se non si può determinare lo Stato contraente nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non ha un'abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui soggiorna abitualmente;
- c) se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la nazionalità;
- d) se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati contraenti, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo.

La Convenzione contro le doppie imposizioni Italia – Germania

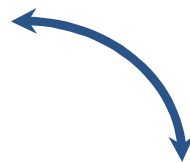
Il Protocollo
aggiuntivo alla
Convenzione tra Italia
e Germania, prevede
importanti disposizioni
in materia di
**frazionamento della
residenza fiscale:**

*“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**.”*

Residenza ed Esterovestizione

È necessario per i soggetti diversi dalle persone fisiche determinare correttamente la residenza al fine di prevenire situazioni di *dual residence* e di doppia imposizione internazionale.

Inoltre, il tema sulla residenza delle società diventa rilevante per i casi in cui le società siano **estero vestite**.



Per **esterovestizione** si intende la fittizia localizzazione della residenza fiscale di una società all'estero, in particolare, in un Paese con trattamento fiscale più vantaggioso rispetto a quello nazionale, con lo scopo di non essere assoggettata al regime più gravoso.

Residenza delle società e il criterio del Place of Effective Management

Il primo criterio utilizzato per determinare l'effettiva residenza delle persone giuridiche è stato quello del
Place of Effective Management (PoEM).



Per **PoEM** si intende “**la sede di direzione effettiva**” ossia il luogo in cui vengono adottate le decisioni più importanti relative alla gestione della società e il luogo nel quale si svolgono attività d'impresa.



Ogni ordinamento, per definire la residenza fiscale delle persone giuridiche, adotta criteri diversi. Questa non uniformità, comporta che più Stati affermino contemporaneamente che una società sia residente nel loro territorio; creando così il fenomeno di *dual residence* (doppia residenza).

Modello di Convenzione OCSE ART 4

Il modello di Convenzione OCSE del 2017 introduce un nuovo approccio per prevenire il fenomeno della doppia residenza delle persone giuridiche.

L'approccio **Case by Case** dispone che qualora una società sia residente in più Stati contraenti, le Amministrazioni fiscali competenti dovranno cooperare per determinare, di **comune accordo**, lo Stato in cui tale società deve considerarsi residente.

Ai fini della Convenzione, per determinare la residenza, si deve tenere conto:

- Dei criteri sostanziali, quali il Place of Effective Management;
- Dei criteri formali, quali ad esempio il luogo di costituzione delle persone giuridiche.

Modello di Convenzione OCSE ART 4

Secondo quanto emerge dal par. 24.1 del **Commentario OCSE**, gli Stati contraenti devono condurre un'analisi tenendo conto dei fattori che si riferiscono al luogo in cui:

- sono tenute regolarmente le riunioni del Consiglio di amministrazione;
- gli amministratori delegati esercitano le proprie funzioni;
- i dirigenti esercitano le funzioni di ordinaria amministrazione;
- è localizzata la sede centrale;
- è conservata la documentazione contabile.

È importante sottolineare che il Commentario, al par. 24.5, consente agli Stati contraenti di poter risolvere liberamente il problema della dual residence, utilizzando il criterio del *Place of Effective Management*.

Sarà compito dello Stato **interpretare** la normativa in modo tale da prevenire qualsiasi tipologia di abuso.

Italia

Da 2000 fino al 2017, l'Italia ha inserito nel Commentario un'osservazione nella quale riferiva di non aderire all'interpretazione nel par. 24 e che individuava, come unico criterio di individuazione della residenza delle società, quello del PoEM.

Nonostante l'osservazione non sia più presente, l'Italia ha apposto una riserva in merito all'art.4 nel documento *"Italy – Status of list of reservations and notifications at the time of signature"*:

"Pursuant to Article 4 of the Convention, Italy reserves the right for the entirety of Article 4 not to apply to its Covered tax agreements".

Conclusioni ad oggi

La determinazione della residenza delle persone giuridiche costituisce un elemento fondamentale per ogni ordinamento giuridico.

Le innovative decisioni provenienti dall'OCSE permettono di avvertire la necessità di una maggiore collaborazione tra gli Stati contraenti per ridurre i fenomeni di doppia imposizione.

Nonostante il tentativo degli organi internazionali di fornire un'univoca interpretazione delle norme relative alla residenza fiscale delle persone giuridiche, permane la necessità di analizzare singolarmente le varie fattispecie caso per caso, per comprendere quale approccio sia più idoneo.

Grazie per la cortese attenzione



Studio Tributario Associato

Battaglia Cesari Zangrillo

Contatti

Via Po, 102

00198 Roma

Tel: +39 06 87811744

Email: info@studiobcz.it

Website: www.studiobcz.it