

The background of the slide features a dark, semi-transparent overlay on a photograph of a city street. On the left, there are classical buildings with arched windows and doorways. On the right, a large, colorful mural is visible, depicting a figure in a dynamic pose. The overall tone is professional and academic.

La nuova residenza fiscale delle persone fisiche

Marco Cerrato

Giornate di studio sull'attuazione della legge di riforma tributaria

6 giugno 2024

Università degli Studi di Milano

La residenza fiscale delle persone fisiche

La nozione di residenza ai fini TUIR

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Il principio di legge delega

Art. 3,
comma 1,
lett. c), Legge
9 agosto
2023, n.111

«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**»

- ① Coerenza con migliore prassi internazionale
- ② Coerenza con le convenzioni sottoscritte dall'Italia
- ③ Coordinamento regimi speciali
- ④ Valutare possibile adeguamento allo smart working

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Articolo 2, comma 2, TUIR

Ante riforma

«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**»

Post riforma
(art. 2, comma 2,
TUIR sostituito
dall'art. 1, D.lgs.
27 dicembre
2023, n. 209 a
partire dal 1°
gennaio 2024)

«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»

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Definizione	Norma <i>ante</i> riforma	Norma <i>post</i> riforma
Residenza	Residenza civilistica ex art. 43, cod. civ. (stabile permanenza + volontà di rimanervi)	Invariata
Domicilio	Domicilio civilistico ex art. 43, cod. civ.: <i>«luogo in cui [la persona] ha stabilito la <u>sede principale</u> dei suoi affari e interessi»</i>	Domicilio: <i>«luogo in cui si sviluppano, in via principale, le <u>relazioni personali e familiari</u> della persona»</i>
Presenza fisica	Non prevista	<u>Autonomo presupposto</u> che integra la residenza fiscale (rilevano anche le <u>frazioni di giorno</u>)
Iscrizione anagrafica	Presunzione assoluta	Degradata a <u>presunzione relativa</u>
Periodo d'imposta	Non frazionabile	Invariata

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

Applicazione della legge nel tempo

Art. 7, comma
1, D.lgs. 27
dicembre 2023,
n. 209

«Le disposizioni di cui all'articolo 1 si applicano **a decorrere dal 1° gennaio 2024**»



Assenza dei connotati di norma di interpretazione autentica ex art. 1, comma 2, legge 27 luglio, n. 212 (Statuto dei Diritti del Contribuente)

Lavori preparatori al
progetto di decreto
legislativo

Analisi Tecnico
Normativa (ATN) –
Ufficio legislativo
finanze – Camera dei
Deputati (Prot.
2023/0001631/TN)

«Il decreto legislativo **non** ha effetti retroattivi o di reviviscenza di norme precedentemente abrogate o di interpretazione autentica o derogatorie rispetto alla normativa vigente»

Novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche

La nuova definizione di domicilio

Post riforma

«luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona»

Ante riforma (orientamenti interpretativi)

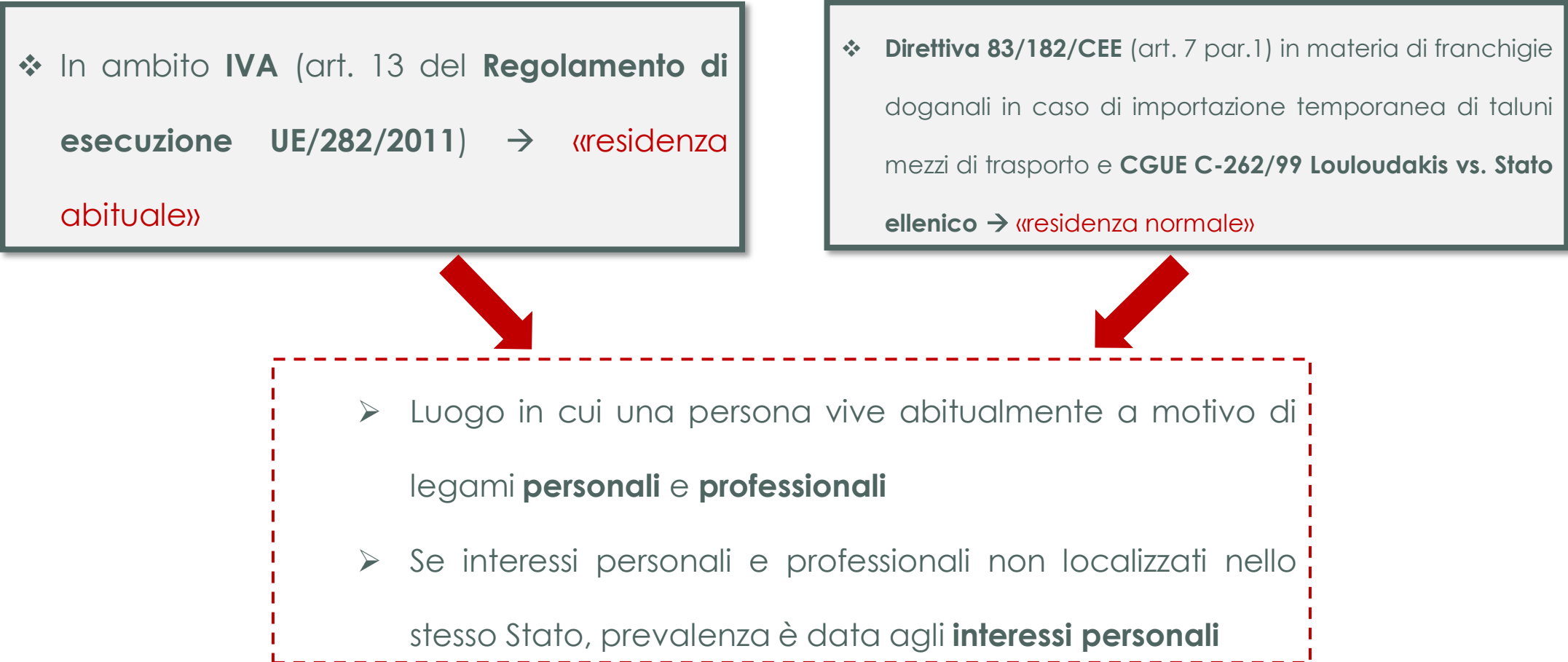
- ❖ «luogo in cui [la persona] ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi» (ex art. 43 cod. civ)
- ❖ Interessi **economici vs. affettivi**
 - Storicamente, la giurisprudenza ha considerato prevalenti gli **interessi affettivi e familiari** (nello stesso senso Guardia di finanza, circ. n. 1/2018, vol. III, p. 349; Agenzia delle Entrate, risp. a interpello n. 294/2019, p. 4)
 - Vedi però Cass. civ. n. 16954/2022; 18702/2021; 11620/2021; 34202/2019; 32992/2018; n. 29312/2018; n. 6501/2015; n. 29576/2011 (**trend mutato** a favore della prevalenza degli **interessi economici**)

La residenza fiscale delle persone fisiche

Differenze tra nuova definizione di domicilio e principi euro-unitari

❖ In ambito **IVA** (art. 13 del **Regolamento di esecuzione UE/282/2011**) → «residenza abituale»

❖ **Direttiva 83/182/CEE** (art. 7 par.1) in materia di franchigie doganali in caso di importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto e **CGUE C-262/99 Louloudakis vs. Stato ellenico** → «residenza normale»

- 
- Luogo in cui una persona vive abitualmente a motivo di legami **personali** e **professionali**
 - Se interessi personali e professionali non localizzati nello stesso Stato, prevalenza è data agli **interessi personali**

La residenza fiscale delle persone fisiche

Iscrizione anagrafica degradata a presunzione relativa

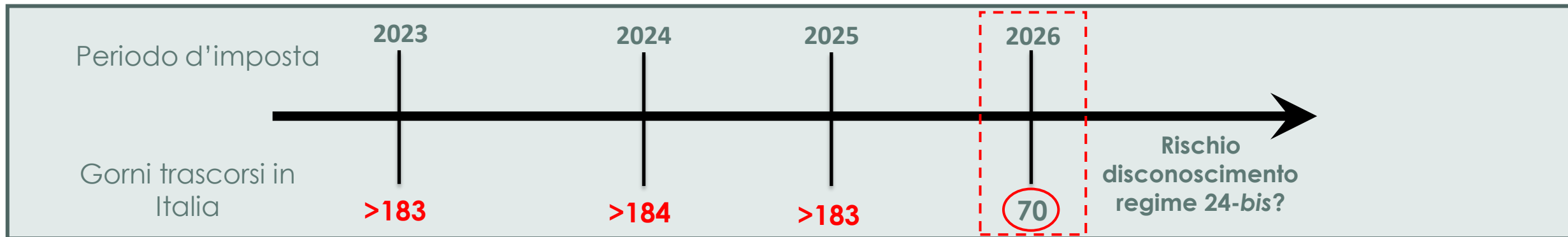
- ❖ Presunzione assoluta in passato in base a consolidata giurisprudenza di Cassazione (*ex multis* Cass. civ. 28 ottobre 2015, n. 21970)
- ❖ **Presunzione relativa superabile da Agenzie delle Entrate?** [cfr. Cass. civ. 10 ottobre 2014, n. 21438 in cui è stato sancito che la presunzione relativa ex art. 2, comma 2-bis TUIR (cfr. slide *infra*) è superabile anche da parte dell'Agenzia delle Entrate]
- ❖ Riflessi su regimi speciali, in particolare 24-bis TUIR

Esempio – iscrizione anagrafica



Tizio

- ❖ Tizio è fiscalmente residente in Italia e beneficia del regime 24-bis TUIR
- ❖ Unici collegamenti con l'Italia: iscrizione anagrafica ed immobile in locazione
- ❖ Interessi personali e familiari situati all'estero



La residenza fiscale delle persone fisiche

Presunzione di residenza (invariata)

- ❖ Art. 2, comma 2-bis TUIR:
 - «Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, **i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori che non consentono un adeguato scambio di informazioni**» c.d. **black list** (cfr.: D.M. 4 maggio 1999 include es. Monaco, EAU; dal 1° gennaio 2024 non include più la Svizzera, come condizione per l'entrata in vigore del nuovo accordo sul telelavoro)
- ❖ **Presunzione relativa e inversione dell'onere della prova**
 - Guardia di finanza, circ. n. 1/2018, vol. III: oltre ad un'inversione dell'onere della prova, l'applicazione della presunzione comporta che il contribuente debba fornire prova positiva della residenza all'estero (non essendo sufficiente prova negativa della non residenza in Italia)
- ❖ La presunzione si applica anche quando l'emigrazione in uno Stato *black list* sia avvenuta transitando per uno Stato terzo non *black list* (cfr. circ. n. 140/1999, Cass. civ. 10 febbraio 2021, n. 15207, Cass. civ. 23 maggio 2024, n. 14484)
- ❖ Casi di **doppia cittadinanza (?)**

La residenza fiscale delle persone fisiche

Applicazione dei trattati internazionali

❖ Art. 4, par. 1, **primo periodo**, Modello OCSE:

- «ai fini della presente Convenzione, l'espressione «residente di uno degli Stati» designa **ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga**»

❖ No autonoma definizione di domicilio o residenza → occorre far riferimento a nozione interna

- Trattato Italia-Australia lo prevede espressamente (similmente, v. trattato Italia-Malesia):
 - «Ai fini della presente Convenzione, una persona è residente di uno degli Stati contraenti: [...] b) per quanto riguarda l'Italia, se essa è residente dell'Italia ai fini dell'imposta italiana»

❖ Art. 4, par. 1, **secondo periodo**, Modello OCSE:

- «Tuttavia, tale espressione **non comprende** le persone che sono **assoggettate ad imposta in detto Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato** o per il patrimonio che esse possiedono in detto Stato» (traduzione dell'autore)
- Art. 4, par. 1, secondo periodo è assente in alcune convenzioni stipulate dall'Italia → e.g. ITA-Brasile, ITA-India, ITA-Zambia, ITA-Cina (la nuova convenzione conclusa con la Cina nel 2019, ma non ancora in vigore, include il secondo periodo)
- Altre convenzioni stipulate dall'Italia prevedono esposte disposizioni simili all'art. 4, par. 1, secondo periodo → e.g. ITA-Svizzera (art. 4, par. 5, lett. b)

❖ Art. 4, par. 1, **secondo periodo**, Modello OCSE:

○ Ambito di applicazione della norma?

- Agenti diplomatici tassati esclusivamente sul reddito proveniente da fonti interne (cfr. Commentario al Modello OCSE, art. 4, § 8.1)
- Art. 4, para. 1, secondo periodo è “chiaramente non inteso” ad escludere sistemi di tassazione su base territoriale (cfr. Commentario al Modello OCSE, art. 4, § 8.3)
- Persone che beneficiano di regimi speciali (e.g. *resident non domiciled* (UK); neo-residenti (Italia))
- Sistemi agevolativi generalmente prevedono tassazione limitatamente a redditi prodotti nello Stato di residenza
 - Particolarità **art. 24-bis TUIR**: imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera
 - Con riferimento alle tassazioni “**remittance based**” (e.g. UK), il Commentario al Modello OCSE suggerisce di inserire una specifica previsione volta ad escludere l'applicabilità dei trattati (Commentario al Modello OCSE, art. 1, § 108)
- Prospettiva dello **Stato di residenza**
 - L'Agenzia delle Entrate italiana ha riconosciuto l'applicabilità delle convenzioni alle persone fisiche che beneficiano del regime dei cd. «neo-residenti» (circ. n. 17/2017)

❖ Art. 4, par. 1, **secondo periodo**, Modello OCSE:

- Ambito di applicazione della norma?

- Prospettiva dello **Stato della fonte**

- La **Suprema Corte di Cassazione (italiana)** ha negato l'applicazione dei benefici convenzionali a persone fisiche *resident non domiciled* (UK) fondando la propria motivazione sul regime impositivo applicabile al momento di applicazione della convenzione senza dare apparentemente rilevanza all'eventuale tassazione differita in caso di *remittance* (cfr. Cass. civ. 8 ottobre 2020, n. 21694, Cass. civ. 8 ottobre 2020, n. 21695, Cass. civ. 8 ottobre 2020, n. 21696)

❖ Art. 4, par. 1, **secondo periodo**, Modello OCSE:

○ Ambito di applicazione della norma?

• Prospettiva dello **Stato della fonte**

- La **Corte d'Appello di Tolosa** (13 ottobre 2022, n. 20TL22832): «la qualifica di residente di uno Stato contraente ai fini convenzionali è subordinata soltanto alla condizione che il contribuente sia assoggettato ad imposta in detto Stato per motivo del suo domicilio, della sua residenza o di un analogo criterio di carattere personale» (con riferimento al **regime israeliano** di esenzione dei redditi di fonte estera applicabile ai contribuenti che trasferiscono per la prima volta la residenza fiscale in Israele)
- **Conseil d'Etat**, 9 giugno 2020 n. 434972: «le disposizioni della Convenzione non escludono che possano essere considerate residenti le persone il cui unico reddito incluso nella base imponibile nello Stato di residenza sia il reddito di fonte interna» (con riferimento al regime applicato in **Cina** ai “res-non-dom” tassati solo sui redditi di fonte interna)

La residenza fiscale delle persone fisiche

L'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni – *tie-breaker rules* (1/2)

- ❖ Art 4 , par. 2, Modello OCSE: casi di doppia residenza risolti applicando le cd. ***tie-breaker rules***

- ❖ *Tie-breaker rules* (criteri ad applicazione “progressiva”):
 - abitazione permanente
 - centro degli interessi vitali
 - luogo di soggiorno abituale
 - nazionalità
 - procedura amichevole

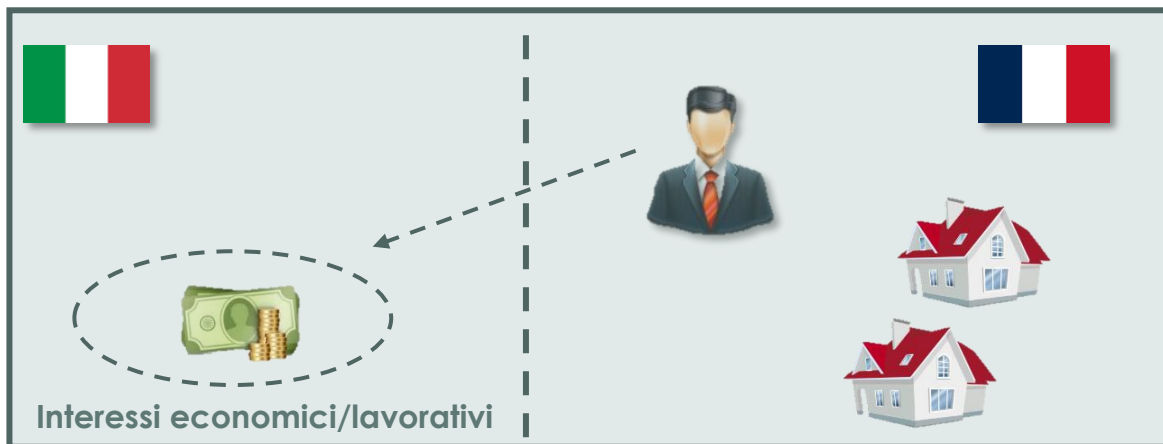
- ❖ Deviazioni dalle *tie-breaker rules* del Modello OCSE previste da alcuni trattati sottoscritti dall'Italia:
 - Art. 4, par. 2, ITA-Giappone: assenza *tie-breaker rules* → tutti i conflitti di residenza da risolversi con procedura amichevole
 - Art. 1, par. 3, ITA-Bulgaria: «centro degli interessi vitali» è unico criterio rilevante ai fini delle *tie-breaker rules*; ove questo non sia individuabile → procedura amichevole
 - Art. 4, par. 2, ITA-Kuwait, Art. 4, par. 2, ITA-Singapore e Art. 4, par. 2, ITA-Australia: *tie-breaker rules* non contemplano criterio della cittadinanza

- ❖ Possibile alternativa alla MAP/all'arbitrato da trattato(*) per i casi di doppia residenza → Direttiva UE 2017/1852 sui meccanismi di risoluzione delle controversie in materia fiscale nell'Unione europea
- (*) La maggior parte dei trattati conclusi dall'Italia con Stati UE non contiene una clausola arbitrale (salvo ratifica e entrata in vigore MLI)

La residenza fiscale delle persone fisiche

L'applicazione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni – *tie-breaker rules* (2/2)

Caso – Il lavoratore frontaliero francese



- ❖ Sergio è un cittadino italiano, celibe, abita in appartamento a Mentone (Francia) e possiede un altro appartamento a Parigi (Francia)
- ❖ Sergio non ha immobili a disposizione in Italia
- ❖ Sergio lavora presso un'azienda di Ventimiglia dove si reca quotidianamente dal lunedì al venerdì

Nuova norma interna italiana: criterio autonomo della presenza fisica → Sergio residente in Italia
vs.

Tie-breaker rules: conflitto di doppia residenza risolto in favore della Francia (dove ha un'abitazione permanente)

1. Domicilio (nuova norma interna) vs. centro degli interessi vitali (norma convenzionale)

- Norma interna: rilevano solamente le relazioni personali e familiari
- Centro degli interessi vitali: sono rilevanti sia gli interessi personali/familiari sia gli interessi economici

2. Numero dei giorni (nuova norma interna) vs. trattati

- Norma interna: rilevanza della mera presenza fisica incluse le frazioni di giorno
- Mera presenza fisica non contemplata tra le *tie-breaker rules* (eccetto Convenzione Italia-Irlanda, art. 3(1)(d) e (e))

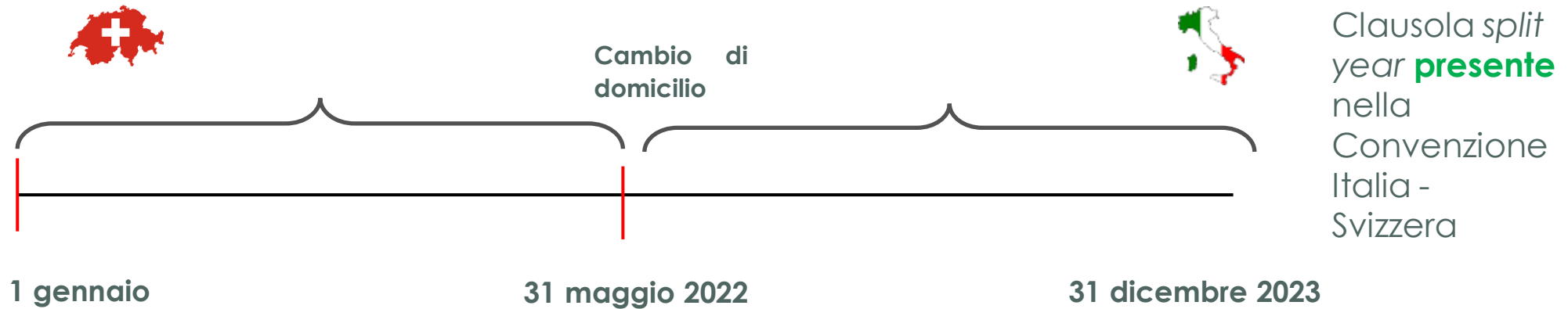
→ In merito al criterio del «**luogo di soggiorno abituale**»: «the test will not be satisfied by simply determining in which of the two Contracting States the individual has spent more days during that period» (par. 19 del Commentario all'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE)

❖ *Split year*

- Regola suggerita dal Commentario al Modello di Convenzione OCSE (all'art. 4, par. 2)
 - Tuttavia la prassi italiana nega l'applicabilità dello *split year*, ove esso non sia espressamente previsto dalle convenzioni (**ris. n. 471/2008**)
-
- ❖ Il frazionamento del periodo d'imposta è espressamente contemplato da alcune disposizioni convenzionali
 - Art. 4, par. 4, della Convenzione **ITA-Svizzera**
 - Punto 3 del Protocollo alla Convenzione **ITA-Germania**
 - Punto 1 del Protocollo alla Convenzione **ITA-Panama**

La residenza fiscale delle persone fisiche

L'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni – *split year* – risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 54 del 2023



❖ Periodo 1 gennaio – 31 maggio

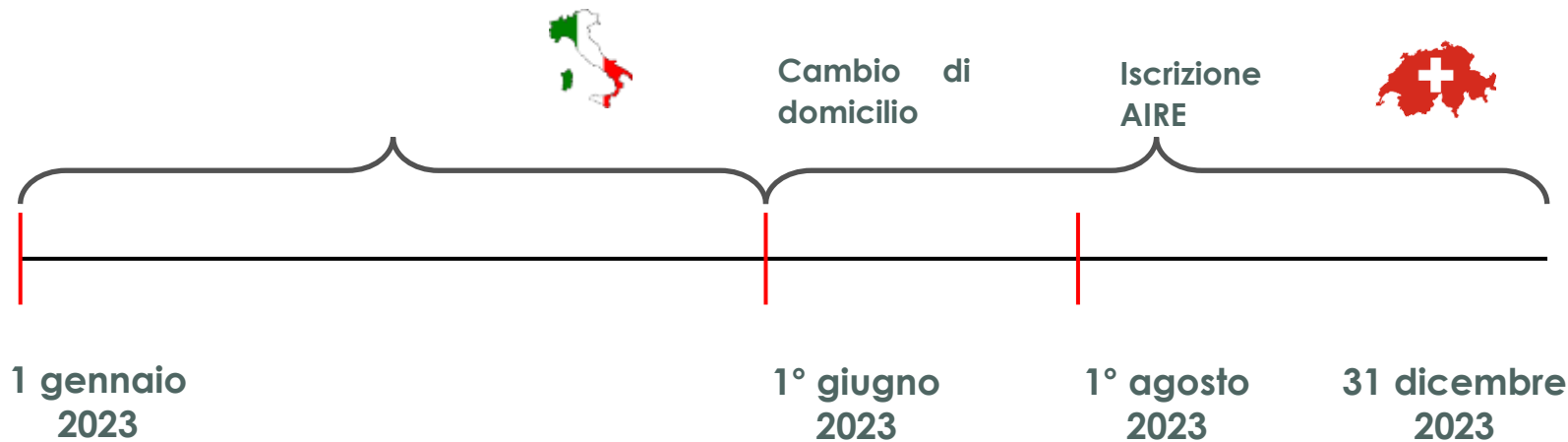
- Il soggetto è fiscalmente residente sia in Italia sia in Svizzera ai sensi delle rispettive normative interne (doppia residenza)
- Il soggetto è fiscalmente **solo** in Svizzera ai fini convenzionali → in data 31 maggio interviene il cambio del domicilio (unico parametro rilevante ai fini dello *split year* convenzionale)

❖ Periodo 1° giugno – 31 dicembre

- Il soggetto è fiscalmente residente in Italia ai sensi della normativa interna

La residenza fiscale delle persone fisiche

L'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni – *split year* – risposta ad interpello Agenzia delle Entrate n. 73 del 2023



Clausola *split year* **presente** nella Convenzione Italia - Svizzera

❖ Periodo 1 gennaio – 1° giugno

- Il soggetto è fiscalmente residente in Italia ai sensi della normativa interna

❖ Periodo 2 giugno – 31 dicembre

- Il soggetto è fiscalmente residente sia in Italia sia in Svizzera ai sensi delle rispettive normative interne (doppia residenza)
- Il soggetto è fiscalmente **solo** in Svizzera ai fini convenzionali → in data 1° giugno interviene il cambio del domicilio (unico parametro rilevante ai fini dello *split year* convenzionale) → irrilevanza della data di iscrizione all'AIRE (rilevante ai soli fini della presunzione di residenza ex art. 2, co. 2-bis, TUIR)

La residenza fiscale delle persone fisiche

Exit tax

❖ Persone fisiche non esercenti attività d'impresa

○ In ambito europeo:

- Alcuni Stati prevedono l'assoggettamento ad imposta a titolo di *exit tax*
- Esigenza di compatibilità con libertà di stabilimento (art. 49 TFUE), principi di proporzionalità e non-discriminazione (CGUE C-9/02 Hughes de Lasteyrie de Saillant (2004))

○ In ambito nazionale:

- Il trasferimento di residenza **dall'Italia all'estero** non dà luogo all'applicazione di *exit taxes*
 - Rimborsabili le imposte eventualmente assolte in corso d'anno in qualità di residenti
- Il trasferimento **dall'estero in Italia** generalmente non dà luogo a *step-up* di ingresso (dunque rileva il costo d'acquisto), salvo:
 - applicazione *exit tax* nel Paese di provenienza (ris. 67/2007, circ. 17/2017)
 - espressa previsione convenzionale (punto 12 del protocollo al trattato ITA-Germania, prevede espressamente che occorra farsi riferimento al valore tassato in uscita)

La residenza fiscale delle persone fisiche

*La nozione di residenza ai fini delle
imposte di successione e donazione*

- ❖ TUS non fornisce definizione autonoma di «residenza»
 - Possibili **alternative**:
 1. Nozione di residenza rilevante ai fini del TUIR
 2. Sola iscrizione anagrafica
 3. Nozione **civilistica di residenza** (art. 43, comma 2, cod. civ.: luogo di «dimora abituale»)
 - No rilevanza regola dei 183 giorni

❖ Modello OCSE del 1982 – Art. 4 (domicilio fiscale)

- Art. 4, par. 1, primo periodo:
 - Persona domiciliata in uno Stato: “ogni persona la cui successione o donazione è, in **virtù della legislazione di detto Stato**, assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga”
- Art. 4, par. 1., secondo periodo:
 - “Tale espressione **non comprende** le persone la cui successione o donazione è assoggettata ad imposta in questo Stato **soltanto per i beni che ivi sono situati**”
 - Formulazione adottata a partire dal modello del **1982**
 - **Regimi forfait** → problematiche

❖ Modello OCSE del 1982 – Art. 4 (domicilio fiscale)

- Risoluzione conflitti di residenza:
 - Tie-breaker (art.4, par. 2):
 - Abitazione permanente
 - Relazioni personali ed economiche
 - Dimora abituale
 - Cittadinanza
 - MAP

