

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Valutazione della residenza fiscale della persona fisica in epoca Covid-19

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

LA FISCALITÀ INTERNAZIONALE IN PRATICA

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Sulla base dell'elaborazione dottrinale e giurisprudenziale di riferimento, nonché richiamando la prassi amministrativa emanata in *subiecta materia*, la **residenza fiscale** è definita come il luogo in cui la **persona fisica** ha la propria **dimora abituale** e dove ha **localizzato le proprie relazioni personali**.

Sotto tale profilo il **domicilio di una persona fisica**, nella declinazione fornita dall'[articolo 43 cod. civ.](#) coincide con "*la sede principale degli affari ed interessi*" comprendendo, tuttavia, **non solo i rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche quelli morali, sociali e familiari**.

Recentemente, sulla base di un ormai **consolidato solco interpretativo** espresso *in apicibus*, la **suprema Corte di cassazione**, con la **sentenza n. 29095/2020** ha confermato, quale criterio di individuazione della **residenza fiscale di una persona fisica**, l'**assoluta rilevanza** del luogo nel quale sono **localizzati gli interessi economici e le relazioni personali del soggetto passivo** (in senso conforme cfr. **Corte di cassazione**, [sentenze n. 9723/2015](#) e [n. 12311/2016](#)).

Nel caso **recentemente esaminato dagli Ermellini**, sono emersi **numerosi "elementi sintomatici"** che **legavano il contribuente al territorio italiano** con particolare riguardo, ad esempio, al **versamento di contributi per collaboratori domestici**, ai **numerosi rapporti finanziari correnti**, alla **proprietà di autoveicoli e motoveicoli**, alla **titolarità di immobili ed utenze in Italia**, oltretutto alla **stipula sul territorio nazionale di contratti immobiliari**.

Ciò posto, si ricorda che a **livello domestico** l'[articolo 2 Tuir](#) prevede che un **soggetto passivo è residente in Italia** se, per la **maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni o 184 in caso di anno bisestile)**:

- è iscritto nell'anagrafe della popolazione residente;

- **ha il domicilio nel territorio dello Stato**, definito come la sede **principale degli affari e interessi** ([articolo 43, comma 1, cod. civ.](#));
- **ha stabilito la propria residenza nel territorio dello Stato**, identificabile come la **dimora abituale** del soggetto ([articolo 43, comma 2, cod. civ.](#)).

Per **contrastare la fittizia residenza localizzata in Stati o territori a fiscalità privilegiata**, il legislatore ha introdotto anche una **“presunzione legale relativa”** la quale prevede, **a carico del contribuente**, l'onere di dimostrare la **residenza fiscale effettiva**.

Infatti, per **espressa disposizione normativa** ([articolo 2, comma 2-bis, Tuir](#)) si considerano altresì **residenti, salvo prova contraria**, i cittadini italiani **cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in paradisi fiscali (D.M. 04.05.1999)**.

In ambito internazionale, per dirimere i casi di doppia residenza, ai sensi dell'**articolo 4, paragrafo 2**, del modello Ocse di Convenzione, qualora una persona fisica **risulti residente di entrambi gli Stati**, la stessa è considerata residente nello Stato in cui dispone di **un'abitazione permanente** e, in **subordine** (laddove disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati), la residenza di una persona fisica è determinata secondo **i seguenti criteri residuali** disposti in **ordine decrescente**:

- **ubicazione del centro degli interessi vitali** (la persona fisica che dispone di un'abitazione principale in entrambi gli Stati è considerata residente nel Paese nel quale le sue **relazioni personali ed economiche sono più strette**);
- **dimora abituale** (ove non sia possibile individuare la residenza del contribuente in base ai due criteri sopra citati, una persona fisica è considerata residente dello Stato in cui soggiorna abitualmente);
- **nazionalità della persona fisica** (quando i primi tre criteri non sono dirimenti, il contribuente è considerato residente dello Stato contraente la Convenzione di cui possiede la nazionalità).

Infine, se una persona fisica ha la **nazionalità di entrambi i Paesi** o di **nessuno di essi**, gli Stati contraenti la Convenzione risolveranno la questione di comune accordo.

Delineato l'ambito giuridico di riferimento, occorre domandarci se possono cambiare **i criteri di individuazione della residenza fiscale di una persona fisica**, nel **particolare contesto epidemiologico “Covid-19”**.

In merito, in **data 3 dicembre 2020** le autorità di Governo hanno fornito chiarimenti in ordine **all'interrogazione parlamentare n. 5-04654** avente ad oggetto: **“Status di residenza fiscale dei cittadini italiani residenti all'estero trattenuti in Italia a causa dell'emergenza da Covid-19”**.

Sul punto, gli interroganti hanno osservato che **l'emergenza sanitaria in corso** ha indotto molti Paesi ad adottare importanti **misure restrittive** sulla **libertà di circolazione**, **costringendo molte persone a trattenersi in un Paese diverso da quello in cui normalmente vivono**, circostanza

questa che potrebbe avere un grande impatto sulla **determinazione della residenza fiscale** che, come sopra illustrato, è spesso basata sulla **permanenza fisica della persona fisica in un determinato luogo o territorio**.

Anche a livello internazionale, in un **documento pubblicato il 3 aprile 2020** denominato **“Oecd Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Crisis”**, l'Ocse ha invitato le autorità fiscali dei vari Paesi a **valutare attentamente le particolari circostanze derivanti dall'epidemia** in corso, **prevedendo periodi più idonei nella valutazione della residenza** (che è stato oggetto di un recente aggiornamento operato in data 21 gennaio 2021, a seguito dell'emanazione delle nuove linee guida *“update guidance on tax treaties and the impact of the Covid- 19 pandemic”*).

In particolare, nel [primo documento](#), il **segretariato Ocse** ha **formulato importanti considerazioni** in relazione a come devono essere interpretati i trattati stipulati tra i vari Stati per **prevenire la doppia imposizione** proprio in **considerazione della situazione emergenziale della pandemia**, al fine di **neutralizzare il più possibile gli effetti delle misure di restrizione dovute alla crisi Covid-19**, in modo che non ne derivino ulteriori **aggravi per le amministrazioni fiscali e i contribuenti**.

Nello specifico, con riferimento alle ipotesi in cui una persona si sia **temporaneamente allontanata dalla residenza abituale** e sia rimasta **bloccata nel Paese ospitante** a causa della **situazione emergenziale**, occorre valutare attentamente il **criterio di individuazione della residenza fiscale basato sul “soggiorno abituale”**.

In merito, sulla base di quanto previsto dal **paragrafo 19 del Commentario Ocse all'articolo 4**, lo Stato nel quale si **soggiorna abitualmente** non può essere determinato soltanto prendendo in considerazione il **numero dei giorni di presenza nel Paese in un dato periodo di riferimento**, ma occorre anche valutare il carattere di **abitualità del soggiorno, legato alla frequenza, durata e regolarità nella vita ordinaria del soggetto**.

Nell'ambito del **più ampio processo di valutazione della residenza fiscale della persona fisica**, l'Ocse ha raccomandato alle amministrazioni fiscali e alle **autorità competenti** di tenere in debita **considerazione il carattere di eccezionalità rivestito dall'emergenza da Covid-19**.

A fronte dell'interrogazione parlamentare in rassegna è stato chiarito che, per **l'applicazione dei trattati fiscali** può trovare applicazione **l'orientamento generale raccomandato dall'Ocse nella situazione “eccezionale” della pandemia**, nel senso di **“neutralizzare”** - quanto più possibile - l'impatto delle **misure di restrizione dovute alla crisi Covid-19**, in modo da **non gravare sugli adempimenti delle Amministrazioni fiscali e dei contribuenti**, mantenendo ove possibile **la disciplina convenzionale ordinaria anche durante l'emergenza Covid-19**.

Le autorità di Governo hanno anche sottolineato che sono stati **già conclusi accordi con le Autorità competenti di alcuni Paesi**, finalizzati a **risolvere le problematiche interpretative** in relazione alle **disposizioni convenzionali sul lavoro dipendente**, con riferimento alla tassazione

delle remunerazioni percepite dai **lavoratori frontalieri che svolgono l'attività lavorativa in modalità agile** a causa delle misure per la **pandemia da Covid-19**.

In particolare, si tratta degli **accordi interpretativi delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni**, stipulati rispettivamente con **l'Austria** (in vigore dal 27 giugno 2020), con la **Francia** (dal 24 luglio 2020) e con la Svizzera (dal 20 giugno 2020) i quali prevedono che, nei **confronti dei lavoratori dipendenti e dei lavoratori frontalieri, continuano ad applicarsi le specifiche disposizioni convenzionali** anche se gli stessi, a causa dell'emergenza epidemiologica, **non oltrepassano più abitualmente la frontiera** o, comunque, **svolgono la propria attività lavorativa in uno Stato diverso da quello di residenza fiscale**.