

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

La residenza fiscale delle persone fisiche e delle società

di Luigi Ferrajoli

Master di specializzazione

Residenza fiscale delle persone fisiche e delle società

Focus sui regimi agevolati per gli impatriati

Scopri di più

Il concetto di **residenza fiscale** è uno dei principi cardine del nostro sistema tributario. L'[articolo 2, comma 1 e comma 2, Tuir](#) stabilisce la **soggettività passiva Irpef** dei contribuenti, asserendo che sono considerati “*soggetti passivi d'imposta le **persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato**. 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**”.*

La **residenza** è “*il luogo in cui una persona ha la **dimora abituale**” ([articolo 43, comma 2, cod. civ.](#)); è quindi rappresentativa di una **situazione di fatto**, in quanto si fonda sulla permanenza in un **dato luogo** (elemento oggettivo) e sull'intenzione del soggetto di stabilire la **propria dimora** (elemento soggettivo).*

Ai fini fiscali, la residenza (intesa come iscrizione anagrafica, domicilio o residenza ai sensi del codice civile) deve verificarsi per la “*maggior parte del periodo d'imposta*”. Con tale espressione si intende la permanenza per un **periodo minimo di 183 giorni**, anche non in maniera continuativa. Così facendo, si verificherebbe “*la sussistenza di un **legame effettivo e non provvisorio del soggetto con il territorio dello Stato**, tale da legittimare il concorso alle spese pubbliche in ottemperanza ai doveri di solidarietà di cui all'articolo 2 della Costituzione*” ([circolare n. 304/E/1997](#)).

L'**articolo 4** delle **Convenzioni contro le doppie imposizioni** prevede che l'espressione “*residente in uno Stato contraente*” 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. Nel caso in cui, in applicazione delle varie leggi nazionali, il soggetto risulti residente in più Stati, sono previsti particolari criteri (cd. “**Tie breaker rules**”) al comma 2 dell'articolo 4 delle Convenzioni Ocse, da applicarsi secondo un preciso **ordine di priorità**, che presuppone la verifica dei criteri successivi solo se il criterio precedente non è stato in grado di individuare una sola residenza.

Il **primo criterio** è il **possesso dell'abitazione permanente**; se il soggetto possiede **una sola abitazione** in uno solo degli Stati contraenti la convenzione, si presume che questo sia il **paese di residenza**. Qualora il soggetto possieda delle abitazioni in entrambi gli Stati, il soggetto sarà ritenuto residente nello Stato in cui le sue **relazioni personali ed economiche sono più strette** (il cd. **"centro degli interessi vitali"**). Rientrano sia le relazioni familiari, sociali, nonché la sede degli affari o il luogo dai quali si amministra la proprietà. Se tali tipologie di relazione sono distinte (relazioni sociali in un paese e relazioni economiche nell'altro Stato), le **relazioni familiari** avranno un **peso maggiore** (tuttavia, si veda CTR Liguria sentenza n. 87/1/2012, in cui si attribuisce maggiore preminenza alle relazioni economiche).

Il **secondo criterio** afferma che il soggetto sarà considerato residente nello Stato contraente nel quale **soggiorna abitualmente**. Il **terzo criterio** stabilisce che, se la persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati, o in nessuno di essi, si ritiene che sia **residente nello Stato in cui ha la nazionalità**. L'ultimo è un **criterio residuale**, in quanto se la persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati, *"le autorità competenti degli stati contraenti risolvono la questione di comune accordo"*.

Per le **società** e le **persone giuridiche**, la "residenza fiscale" viene individuata con il sussistere di uno dei **tre criteri** indicati dall'[articolo 73, comma 3, Tuir](#):

- la **sede legale**: si tratta di un **criterio oggettivo e formale**, facilmente identificabile dall'**atto costitutivo** e dalle risultanze del **Registro delle Imprese**; di fatto tutte le società costituite in Italia sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato (a meno che naturalmente non abbiano trasferito la residenza in altro Paese);
- la **sede dell'amministrazione**: seppur non ne esista una definizione positiva, con tale locuzione si è soliti intendere il **luogo in cui si svolge la concreta attività amministrativa o direzionale** di una società;
- l'**oggetto principale**: si intende l'**attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari** indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto.

I criteri dettati dalla norma sono fra loro **alternativi e non classificabili secondo un ordine gerarchico** di priorità, sicché, al fine di individuare la residenza a fini fiscali di una società o un ente in Italia, **è sufficiente accertare la ricorrenza di uno solo di essi**.

Nel verificare la residenza fiscale di un soggetto bisogna tenere conto anche di quanto previsto dalla **Convenzione contro le doppie imposizioni** stipulata con l'altro Stato, se esistente. In ambito convenzionale, la definizione del concetto di residenza ha importanza fondamentale per dirimere i casi di **doppia imposizione dei redditi** che si possono verificare qualora **entrambi gli Stati** contraenti considerino, in base alla propria normativa interna, lo stesso soggetto **fiscalmente residente** sul proprio territorio. In caso di **conflitto tra la norma interna e quella convenzionale**, quest'ultima prevale sempre sulla prima.

L'Amministrazione Finanziaria, nei controlli effettuati per **verificare la residenza fiscale in Italia** di un soggetto estero, può utilizzare **qualunque elemento indiziario** che possa dimostrare

l'**esterovestizione** della società straniera.

Particolare attenzione viene posta nelle ipotesi in cui il **controllo della residenza ai fini fiscali** avviene:

1. **in modo “mirato”**: sulla base di un'analisi preliminare e ragionata della **struttura** e dell'**operatività** della società;
2. **in modo “indiretto”**: nelle fasi di **accesso presso una società residente** ove viene **rinvenuta documentazione** di varia natura attinente all'operatività di una società formalmente costituita all'estero e che, in quanto tale, **non avrebbe titolo per essere custodita in Italia**.

Evidentemente, dei tre criteri di collegamento individuati dall'[articolo 73, comma 3, Tuir](#), assumono **rilievo preponderante** il criterio della **sede dell'amministrazione** e quello dell'**oggetto principale**, i quali vanno analizzati tenendo in debita considerazione i rilevanti mutamenti intervenuti nella **dimensione internazionale dell'attività imprenditoriale** e delle sue particolari **dinamiche legate al mercato**.