

## Residenza fiscale delle persone fisiche: in arrivo importanti novità

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

### Investimenti esteri tra società e stabile organizzazione

Scopri di più

L'[articolo 2 Tuir](#), rubricato soggetti passivi, contempla la normativa sostanziale di riferimento che consente di **individuare la residenza fiscale delle fisiche**.

In merito, il legislatore ha fissato **un criterio di carattere formale** (ossia l'iscrizione all'anagrafe delle popolazioni residenti in Italia) e **due criteri sostanziali** (domicilio e residenza ex [articolo 43 cod. civ.](#)).

Attualmente, per **espressa disposizione normativa**, *"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"*.

**Il domicilio** è definito dall'[articolo 43, comma 1, cod. civ.](#), come *"il luogo nel quale la persona ha stabilito la **sede principale dei suoi affari e interessi**"*.

Prendendo spunto dalla **prassi amministrativa** ([circolare 304/E/1997](#)), *"La locuzione affari ed interessi di cui al citato art. 43, comma 1, deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo di **rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari** (Cass. 26 ottobre 1968, n. 3586; 12 febbraio 1973, n. 435); sicché la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di tutti gli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona (Cass. 5 maggio 1980, n. 2936). [...] da ciò discende che deve considerarsi fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero e svolgendo la propria attività fuori dal territorio nazionale, mantenga il centro dei propri **interessi familiari e sociali** in Italia"*.

Di contro, **la residenza** viene definita dal citato documento di prassi come *"il luogo in cui la persona ha la dimora abituale"*.

Nello specifico, *"**affinché sussista il requisito dell'abitudine della dimora**, non è necessaria la*

*continuità o la definitività (cfr. Cass. 29 aprile 1975, n. 2561; Cass. S.U. 28 ottobre 1985, n. 5292). Cosicché l'abitudine della dimora permane qualora il soggetto lavori o svolga altre attività al di fuori del comune di residenza (del territorio dello Stato), purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali (cfr. Cass. 14 marzo 1986, n. 1738)".*

Il nostro ordinamento giuridico contiene anche alcune disposizioni **finalizzate a contrastare la fittizia residenza all'estero della persona fisica** che si è trasferita in un Paese a fiscalità privilegiata, **invertendo l'onere della prova che viene così posto a carico del contribuente ispezionato.**

Infatti, **a norma dell'[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.

In buona sostanza, se il soggetto passivo è immigrato in un **paradiso fiscale di cui alla "black list" approvata con D.M. 4.5.1999** (recante disposizioni per l'individuazione di Stati e territori aventi un regime fiscale privilegiato per le persone fisiche) lo stesso, **salvo prova contraria, sarà considerato fiscalmente residente in Italia.**

Con il precipuo scopo di fornire, a titolo esemplificativo, gli elementi che **consentono di superare la presunzione legale relativa in rassegna** il Ministero delle Finanze, con la **circolare n. 140/E/1999** ha indicato:

- la sussistenza della **dimora abituale** nel paese fiscalmente privilegiato, sia personale che dell'eventuale nucleo familiare;
- l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti **scolastici** o di formazione del paese estero;
- lo **svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo**, stipulato nello stesso paese estero ovvero l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità;
- la **stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali**, adeguati ai bisogni abitativi nel paese di immigrazione;
- la **movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie** nel paese estero da e per l'Italia;
- le **fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono** e di altri canoni tariffari, pagati nel paese estero;
- l'**assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione**, compravendita, costituzione, di società, ecc.
- l'**assenza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.**

A livello internazionale, l'**articolo 4, par. 2 del modello di convenzione Ocse** prevede che **una persona fisica** residente di due Stati contraenti è considerata residente dello Stato

contraente nel quale ha una **abitazione permanente**.

Inoltre, se il contribuente **ha un'abitazione permanente in entrambi gli Stati**, lo stesso sarà considerato residente dello Stato nel quale le sue **relazioni personali ed economiche sono più strette**.

Di contro, se non si può determinare lo Stato nel quale il contribuente **ha il centro dei suoi interessi vitali**, o se la persona non ha una abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui **soggiorna abitualmente**.

Se la persona fisica **soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti** o non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la **nazionalità**.

Infine, se il soggetto passivo ha **la nazionalità di entrambi gli Stati**, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti dovranno risolvere **la questione di comune accordo**.

Ciò posto, illustriamo le **importanti proposte di modifica** che potrebbero, ove confermate, **cambiare i criteri di determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche**.

Il Consiglio dei Ministri ha infatti **definitivamente approvato la bozza del decreto recante le disposizioni in materia di fiscalità internazionale** e, segnatamente, anche quelle previste in materia di **residenza fiscale delle persone fisiche**.

Nello specifico, il legislatore intende **modificare l'attuale formulazione** dell'[articolo 2, comma 2, Tuir](#), proponendo la seguente nuova formulazione: **Residenza delle persone fisiche** - 1. Il comma 2 dell'articolo 2 del Testo Unico delle Imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 è sostituito dal seguente: "2. 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 il **domicilio o la residenza** nel territorio dello Stato **ovvero che 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**."

In estrema sintesi, il criterio dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente non costituirà più una **presunzione assoluta di residenza in Italia**, assumendo invece la natura di **"presunzione legale relativa"** che, come tale, **ammetterà la pertinente prova contraria**.

Inoltre, per effetto delle modifiche, il **domicilio della persona fisica** sarà identificato come il luogo in cui, per la **maggior parte del periodo d'imposta, si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari del contribuente**, aggiungendosi a quello della **presenza fisica nel territorio dello Stato** e considerando anche le **frazioni di giorno**.



In definitiva, le **proposte di modifica** sono così articolate:

- permangono i criteri **civilistici di individuazione della residenza, ai sensi dell'[articolo 43 cod. civ.](#)**;
- tali criteri dovranno essere accertati **per la maggior parte del periodo d'imposta** (183 giorni ossia 184 in caso di anno bisestile);
- viene fornita una nuova **definizione di domicilio**;
- ai fini del calcolo della permanenza in Italia, saranno considerate **anche le frazioni di giorno**.