



## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

### **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'abitualità 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 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 **civistici 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**.