

3 novembre 2023

## Nuova definizione di residenza fiscale per le persone fisiche

Adeguamento della disciplina al diritto internazionale tributario riuscita in parte: restano fuori lo split tax year, l'abitazione permanente e si introduce un inedito concetto di domicilio

**Autore: Marcello Ascenzi**

La proposta di riforma fiscale introduce una nuova definizione di residenza per le persone fisiche, sostituendo l'ormai datata formulazione in vigore da ben 40 anni (con radici che risalgono anche prima dell'introduzione del TUIR). Nel corso degli anni, la questione della residenza fiscale ha spesso innescato conflitti tra il fisco e i contribuenti, portando a controversie anche di ampia risonanza mediatica, con personaggi di spicco del mondo dello spettacolo e dello sport. Le questioni spesso erano legate ad incertezze normative, orientamenti giurisprudenziali in costante evoluzione, nonché difficoltà nel coordinare il testo domestico con il diritto internazionale.

Questo scenario, tutt'altro che semplice, si complica ulteriormente a causa del cambiamento degli stili di vita, con crescente mobilità internazionale di nuova generazione (facilitata dal digitale), rendendo ancora più forte l'esigenza di modernizzare e adeguare la normativa al contesto internazionale.

In risposta a queste esigenze, la Legge per la riforma fiscale, art. 3 co. 1 lett. c) L. 111/2023 delega il Governo a rivedere la disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le Convenzioni sottoscritte dall'Italia, nonché coordinarla con i regimi speciali (esempio "rientro dei cervelli"), e con il lavoro agile.

Il risultato è una nuova definizione di residenza fiscale cui i contribuenti dovranno prestare particolare attenzione, soprattutto i cittadini italiani trasferiti all'estero e gli stranieri che decidono di trasferirsi in Italia.

**Cambiamenti sociali rendono necessaria la modifica** - La diffusione su larga scala di sistemi di trasporto aereo low cost e l'alta velocità, combinate con l'ampia adozione di tecnologie digitali e lavoro agile, sta generando un profondo impatto sulla mobilità delle persone in tutto il mondo. Si può, dunque, scegliere di risiedere in Italia pur lavorando all'estero e, viceversa, risiedere all'estero pur mantenendo interessi in Italia.

La trasformazione riguarda in primis i lavoratori, ma anche altre categorie quali imprenditori, investitori, professionisti, financo pensionati, studenti e intere famiglie, sempre più coinvolti dalla mobilità in ambito internazionale.

In tale contesto, la residenza fiscale necessariamente va determinata in coordinamento con la normativa dell'altro Stato, in cui la persona è presente, mantiene rapporti personali ed economici.

Il coordinamento è garantito dai Trattati contro le doppie imposizioni, pertanto, non stupisce l'obiettivo della Legge delega di rendere il concetto di residenza fiscale, secondo il diritto italiano, coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia.

**Nuovo concetto di residenza fiscale** - La residenza fiscale rappresenta un criterio, il principale, in base al quale gli Stati tassano i redditi dei contribuenti. In Italia i soggetti fiscalmente residenti sono tassati sui redditi prodotti nel territorio nazionale sia all'estero, mentre i soggetti non residenti sono tassati solo sui redditi prodotti

in Italia, come definiti dall'art. 23 del TUIR.

Il Decreto in commento riscrive la nozione di residenza fiscale, si veda in calce la tabella che raffronta la normativa in vigore e la nuova definizione di residenza.

In sintesi la modifica:

- mantiene la precedente imposizione, non coerente con il sistema internazionale, per cui la residenza si acquista per tutto l'anno (un soggetto che si trasferisce in Italia ad aprile sarà residente da gennaio a dicembre, così come il soggetto che lascia l'Italia a settembre);
- conferma che la presenza di determinate condizioni, per la maggior parte del periodo di imposta, fa acquisire la residenza fiscale;
- nel computo della maggior parte del periodo di imposta si considerano i giorni di presenza fisica, tenendo conto anche delle frazioni di giorni, coerentemente con il criterio OCSE sulla presenza fisica (cfr. sub. art. 15 par. 2 Modello e Commentario OCSE);
- individua nuovi criteri alternativi, la cui presenza anche solo di uno determina la residenza, ossia:
  - il domicilio da intendere come il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona;
  - la residenza che, in assenza di altre specificazioni, va intesa ai sensi del codice civile come si ricava altresì dalla Relazione illustrativa;
  - la presenza fisica altro criterio che viene esplicitato fermo restando che a livello interpretativo la presenza fisica ha sempre avuto una rilevanza, vuoi per confermare il domicilio vuoi per confermare la residenza.
- Degradata la registrazione anagrafica (tema dell'AIRE per gli Italiani) a presunzione di residenza relativa, suscettibile di prova contraria.

**Preliminari osservazioni** - La norma, ancora in bozza, meriterebbe una ridiscussione, soprattutto non si comprende il motivo per cui, diversamente dal contesto internazionale, si voglia definire domicilio come il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali.

Il diritto tributario internazionale (Modello OCSE art. 4 paragrafo 2 e Commentario) individua il domicilio (centro di interessi vitali) come il luogo dove le relazioni personali ed economiche sono più strette.

Si può intuire l'intento di semplificare ancorando il domicilio "in via principale" alle relazioni personali e familiari, ma ciò va in una direzione diversa rispetto alla normativa internazionale, con le difficoltà pratiche e interpretative che ne derivano.

Rimane aperto l'annoso problema dello split year, cui fa riferimento il modello OCSE, per cui potremo trovare ancora contribuenti residenti in due Stati perché l'Italia non riconosce la residenza per una parte dell'anno.

 **Immagine**

Art 2 co. 2 TUIR in vigore	Art. 2 TUIR co. 2 (proposta di modifica)
<p>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.</p>	<p>2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la <b>maggior parte del periodo d'imposta</b>, considerando anche le frazioni di giorno, hanno il <b>domicilio</b> o la <b>residenza</b> nel territorio dello Stato ovvero che <b>sono ivi presenti</b>. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le <b>relazioni personali e familiari della persona</b>. Salvo prova contraria, <b>si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.</b>".</p>

© FISCAL FOCUS Informati S.r.l. – Riproduzione Riservata

© Informati srl. Tutti i diritti riservati. All rights reserved.

Via Alemanni 1 - 88040 Pianopoli (CZ) - ITALY

P.IVA 03426730796

E-mail: [info@fiscal-focus.it](mailto:info@fiscal-focus.it)