

AGGIORNAMENTO FISCALE DICEMBRE

NUOVE REGOLE IN MERITO A RESIDENZA FISCALE PER PERSONE FISICHE, SOCIETÀ ED ENTI

PREMESSA

L'Agenzia delle Entrate, con circolare n. 20/E del 4 novembre 2024, ha illustrato gli effetti delle modifiche introdotte dal D.Lgs. sulla Fiscalità Internazionale n. 209/2023 che attua la riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale, relativamente alla residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti, in vigore dal 2024.

Le modifiche introdotte incidono sul radicamento della residenza fiscale in Italia, ovvero sul presupposto impositivo fondamentale per un ordinamento, come quello italiano, basato sul principio della tassazione del reddito mondiale (c.d. worldwide taxation principle).

Su queste novità, introdotte dal summenzionato Decreto interviene adesso la Circolare applicativa dell'Agenzia delle Entrate (la n. 20/2024).

CRITERI DI RESIDENZA: I CAMBIAMENTI PER LE PERSONE FISICHE

Il Decreto Legislativo ha rivisto l'articolo 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), definendo come fiscalmente residenti in Italia le persone che, per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni in un anno normale e 184 in un anno bisestile), soddisfano uno dei seguenti requisiti:

- sono **iscritte nell'anagrafe della popolazione residente** (con una presunzione di residenza non più assoluta ma relativa);
- possiedono un **domicilio** in Italia, inteso come il luogo principale delle proprie relazioni personali e familiari. La definizione non dipende quindi solo da questioni economiche;
- sono **fisicamente presenti** sul territorio italiano per la maggior parte dell'anno, anche in modalità non continuativa.

In merito va infatti ricordato che sono soggetti passivi Irpef le persone fisiche sia residenti sia non residenti in Italia.

In particolare l'Irpef:

- per i soggetti residenti, è applicata sul reddito complessivo del soggetto, formato da tutti i redditi posseduti (al netto degli oneri deducibili). I redditi di tali soggetti, compresi quelli prodotti all'estero, sono pertanto attratti nella sfera impositiva dell'ordinamento tributario italiano (c.d. worldwide taxation principle)
- per i soggetti non residenti, è applicata sui redditi prodotti in Italia.

IL NUOVO CRITERIO DELLA PRESENZA FISICA

La novità più rilevante riguarda la possibilità di considerare come **residenti fiscali** coloro che trascorrono almeno **183 giorni in Italia**, anche senza avere un domicilio stabile o un'iscrizione anagrafica in Italia.

È sufficiente che l'individuo sia presente sul territorio nazionale per periodi prolungati, anche non consecutivi.

Il nuovo criterio della presenza fisica, precisa la circolare dell'Agenzia delle Entrate, è un requisito oggettivo, basato esclusivamente sulla presenza fisica di un soggetto nel territorio dello Stato italiano, a prescindere dalle relative motivazioni.

Questo criterio può coinvolgere, ad esempio, chi si trova in Italia per motivi di:

- studio,
- vacanza, o
- per lavoro in modalità agile (smart working),

se tali periodi sommati superano i 183 giorni.

Ai fini del computo della maggior parte del periodo d'imposta, si ha riguardo anche a periodi non consecutivi nel corso dell'anno, sommandoli, quindi, tra loro: pertanto, ai fini della residenza fiscale in Italia, non è necessario che i criteri di collegamento richiesti dalla norma ricorrano in modo continuativo ed ininterrotto, ma è sufficiente che si verifichino per 183 (o 184 in caso di anno bisestile) giorni nel corso di un anno solare.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate chiarisce inoltre che, per effetto dell'introduzione del nuovo criterio della presenza fisica, le persone che lavorano in smart working nello Stato italiano, per la maggior parte del periodo d'imposta, sono considerate fiscalmente residenti in Italia, senza che sia necessaria la configurazione di alcuno degli altri criteri di collegamento previsti dalla normativa (residenza civilistica, domicilio, iscrizione anagrafica).

DOMICILIO: IL RADICAMENTO DELLE RELAZIONI PERSONALI E FAMILIARI

Il concetto di domicilio assume una nuova accezione.

Con riferimento al domicilio la circolare dell'Agenzia delle Entrate chiarisce che la nuova definizione privilegia le relazioni personali e familiari rispetto a quelle prettamente economiche, consentendo, altresì, di risolvere, a partire dal periodo d'imposta 2024, le incertezze venutesi a creare negli anni in virtù del rinvio nel preigente articolo 2 del Tuir al domicilio civilistico.

Non si basa più sul significato civilistico, ma si concentra ora sul luogo in cui la persona sviluppa le sue principali relazioni personali e familiari.

Questo criterio è pensato per rafforzare il legame con l'Italia per chi ha qui il centro delle proprie relazioni affettive e familiari, anche se le attività economiche potrebbero essere svolte altrove.

Tale approccio è in linea con le pratiche internazionali.

Inoltre, mira a rendere il criterio del domicilio un indicatore efficace della residenza fiscale.

RESIDENZA ANAGRAFICA E PROVA CONTRARIA

L'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente rimane un criterio valido, ma non rappresenta più una prova assoluta di residenza fiscale.

È diventata, infatti, una presunzione relativa, consentendo al contribuente di dimostrare l'assenza di un'effettiva residenza in Italia.

Pertanto, i cittadini iscritti all'anagrafe possono presentare prove contrarie che dimostrino la loro residenza fiscale all'estero.

Questa disposizione è particolarmente utile per chi, pur essendo formalmente registrato in Italia, vive stabilmente in un altro Paese e non soddisfa nessuno degli altri criteri di residenza.

GLI ITALIANI IN PAESI A REGIME FISCALE PRIVILEGIATO

Un ulteriore aspetto confermato dal Decreto riguarda i cittadini italiani che si trasferiscono in Stati o territori a regime fiscale privilegiato.

Per questi vale la presunzione legale di residenza in Italia.

Tuttavia, anche in questo caso, è prevista la possibilità di fornire una prova contraria, dimostrando la reale residenza nel nuovo Stato.

RESIDENZA DELLE SOCIETÀ ED ENTI

Con riferimento alle modifiche più significative apportate agli articoli 73 e 5 del Tuir, la circolare dell'Agenzia delle Entrate delinea i caratteri dei nuovi criteri di collegamento della residenza fiscale in Italia: la sede di direzione effettiva e la sede di gestione ordinaria in via principale.

A tali criteri si affianca il criterio formale della sede legale, già presente nella disciplina previgente e rimasto immutato a seguito delle modifiche intervenute. Continua altresì ad operare la regola dell'alternatività dei tre criteri, configurando la residenza fiscale in Italia anche la ricorrenza di uno solo di essi.

La circolare si sofferma, in primo luogo, sulle ragioni dell'introduzione del criterio della sede di direzione effettiva, volto a superare incertezze interpretative e operativa, precisando che non rileva ai fini della determinazione della residenza fiscale in Italia il luogo in cui sono assunte le decisioni da parte dei soci, purché le stesse non abbiano carattere gestorio.

La circolare chiarisce che per gestione ordinaria in via principale deve essere intesa il luogo in cui si esplicano il normale funzionamento della società e gli adempimenti che afferiscono all'ordinaria

amministrazione quale “continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l’ente nel suo complesso”.

Pertanto, l’introduzione dei criteri di collegamento della sede di direzione effettiva e della sede di gestione ordinaria in via principale mira a garantire maggior certezza giuridica nei rapporti tra fisco e contribuente, ancorando il presupposto di residenza fiscale in Italia di società ed enti ad elementi concreti e fattuali, in un’ottica di prevalenza della sostanza sulla forma.

La circolare dell’Agenzia delle Entrate precisa che, in base alle modifiche normative intervenute, sono considerati residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno, alternativamente, nel territorio dello Stato:

- **la sede legale;**
- **la sede di direzione effettiva:** l’art. 2 del Decreto nel modificare il c. 3 dell’art. 73 del TUIR, stabilisce che tale debba intendersi la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l’ente nel suo complesso; in base alla Relazione illustrativa, ai fini della direzione effettiva, non rilevano le decisioni diverse da quelle aventi contenuto di gestione assunte dai soci, né le attività di supervisione e l’eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte degli stessi: pertanto, l’Agenzia chiarisce che le decisioni assunte dai soci non rilevano per individuare la sede di direzione effettiva, fatta eccezione per quelle aventi contenuto gestorio;
- **la gestione ordinaria in via principale, ovvero il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l’ente nel suo complesso:** il criterio di collegamento deve associarsi al luogo in cui si esplicano il normale funzionamento della società e gli adempimenti che attengono all’ordinaria amministrazione della stessa; la gestione deve riguardare l’impresa nel suo complesso, distinguendo lo Stato di residenza della persona giuridica, dal luogo di collocamento della stabile organizzazione: l’art. 2 del Decreto, infatti, ha introdotto la precisazione secondo cui la gestione ordinaria deve essere svolta “in via principale”, distinguendosi dalla stabile organizzazione.

E’ sufficiente che ricorra uno solo di essi per configurare la residenza in Italia, ma la sussistenza del criterio deve protrarsi per la maggior parte del periodo d’imposta.

Lo Studio ringrazia per l’attenzione riservatagli e rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento ... ✍

Distinti saluti

Attenzione: Le informazioni contenute nelle informative non sono da considerarsi un esame esaustivo degli argomenti trattati, né intendono esprimere un parere o fornire una consulenza di natura professionale e non prescindono dalla necessità di ottenere pareri specifici con riguardo alle singole fattispecie. Il presente documento viene trasmesso esclusivamente ai fini divulgativi e pertanto non costituisce riferimento alcuno per contratti e/o impegni di qualsiasi natura. Si declina pertanto ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze. Non si risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di trascrizione.