



DOTTORI COMMERCIALISTI
E REVISORI LEGALI DEI CONTI

Circolare n. 29 del 26 novembre 2024

RESIDENZA FISCALE

Il decreto legislativo 27 dicembre 2023 n. 209 ha dato attuazione ad alcuni degli interventi previsti dalla Legge delega per la revisione del sistema tributario nazionale; finalità ultima è quella di dare maggiore coerenza e uniformità alla disciplina nazionale rispetto ai principi previsti dall'ordinamento dell'Unione Europea, dall'Ocse e dalla Convenzioni internazionali.

I nuovi criteri per la valutazione della residenza si applicano a decorrere dal **primo gennaio 2024**.

Con la **circolare n. 20/E del 4 novembre 2024** l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alla residenza delle persone fisiche e delle società, che si riepilogano di seguito sinteticamente.

Si ricorda che il nostro ordinamento tributario si basa sul principio della tassazione mondiale, “*worldwide taxation principle*”, che prevede che i soggetti residenti in Italia devono tassare nel nostro Paese tutti i redditi ovunque prodotti, salvo l'applicazione delle disposizioni contro le doppie imposizioni; mentre i non residenti sono assoggettati a tassazione per i soli redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato.

Risulta pertanto di fondamentale importanza la verifica dei requisiti richiesti per l'accertamento della residenza fiscale.

RESIDENZA DELLE PERSONE FISICHE

Il nuovo art. 2, 2 comma del Tuir prevede che “*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 la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero 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 d'imposta nelle anagrafi della popolazione residente*”.

In generale si considerano fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni in un anno o 184 giorni in caso di anno bisestile):

- hanno la residenza in Italia;
- hanno il domicilio in Italia;
- sono presenti nel territorio italiano;
- sono iscritte all'anagrafe della popolazione residente.

Per essere considerati in Italia è sufficiente il ricorrere anche solo di uno dei requisiti sopra elencati.

STUDIO ASSOCIATO BETTONI & LOCATELLI
CODICE FISCALE E PARTITA IVA 0492080168

PASSAGGIO CANONICI LATERANENSI 12/10 SCALA C – 24121 BERGAMO (BG) TEL. 035-24.25.38
MAIL SEGRETERIA@STUDIOASSOCIATO.TAX
CORSO VERCELLI N.57 – 20144 MILANO (MI)

L'accertamento dei presupposti per stabilire la residenza, diversi dall'iscrizione all'AIRE, dovranno essere valutati caso per caso sulla base di elementi concreti.

Per quanto attiene al conteggio dei giorni è stato precisato che si deve fare riferimento anche a periodi non consecutivi tra loro nel corso dell'anno, sarà quindi necessario effettuare la somma dei giorni di un anno in cui si è manifestato uno dei requisiti previsti.

Si aggiunga inoltre che la nuova norma ha previsto che nel conteggio dei giorni per la verifica devono essere considerate anche le frazioni di giorno; ad esempio l'arrivo in Italia alle ore 23:00 di un determinato giorno, benché per una sola ora, obbliga ad includere detto giorno nel conteggio per intero.

>> Relativamente alla nozione di **residenza** si deve intendere l'abituale e volontaria dimora in un determinato luogo, caratterizzata dalla compresenza dei seguenti due elementi:

- l'elemento oggettivo, consistente nella permanenza in tale luogo per un periodo prolungato apprezzabile, anche se non necessariamente prevalente sotto un profilo quantitativo;
- l'elemento soggettivo, rappresentato dall'intenzione di abitarvi stabilmente, rivelata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali, familiari, affettive.

>> Con riguardo al concetto di **domicilio** si deve intendere il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona; avendo riguardo sia ai rapporti tipici disciplinati dalla normativa (rapporto di coniugio, unione civile), ma anche a quelle relazioni personali che sono connotate da un carattere di stabilità che esprimono un radicamento con il territorio (ad esempio coppie conviventi) e con una dimensione stabile di rapporti sociali (ad esempio l'iscrizione annuale ad un circolo culturale/sportivo).

Pertanto per verificare il domicilio di un contribuente sarà necessario analizzare se nella sostanza si sono sviluppate le relazioni personali, familiari e sociali in un determinato luogo.

>> Ulteriore elemento oggettivo introdotto dal decreto è rappresentato dalla **presenza fisica** in Italia di un soggetto: questo criterio richiede esclusivamente la presenza fisica di un soggetto nel territorio dello stato italiano, a prescindere dalle motivazioni di tale presenza e senza che sia necessaria l'esistenza di uno degli altri criteri (residenza, domicilio, iscrizione anagrafe della popolazione), per la maggior parte del periodo d'imposta.

Pertanto la permanenza in Italia del lavoratore in smart working per 183 (o 184) giorni determina di per sé la residenza fiscale nel nostro paese.

Si noti che nel caso in cui un soggetto lavori in smart working all'estero per più di 183 (o 184) giorni, ma mantenga la residenza o il domicilio in Italia e /o sia iscritto nell'anagrafe della popolazione residente, dovrà essere considerato comunque residente in Italia.

>> In ultimo è rilevante ai fini della determinazione della residenza fiscale l'**iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente**.

Il soggetto che mantiene l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente è presuntivamente considerato residente in Italia. Questo elemento però, a seguito delle modifiche introdotte dal decreto, ha una valenza

STUDIO ASSOCIATO BETTONI & LOCATELLI

CODICE FISCALE E PARTITA IVA 04192080168

PASSAGGIO CANONICI LATERANENSI 12/10 SCALA C - 24121 BERGAMO (BG) TEL. 035-24.25.38
MAIL SEGRETERIA@STUDIOASSOCIATO.TAX
CORSO VERCELLI N.57 - 20144 MILANO (MI)

presuntiva, significa quindi che laddove il contribuente dimostri che la situazione effettiva porta all'identificazione della residenza in altro luogo, l'iscrizione potrà essere superata.

Quindi il contribuente dovrà dimostrare che, benché iscritto all'anagrafe della popolazione residente, per la maggior parte del periodo d'imposta non aveva né la residenza, né il domicilio, né è stato presente fisicamente nel territorio dello stato.

Nota bene: per i soggetti che hanno mantenuto l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente fino al 31/12/2023 opera una presunzione assoluta di residenza in Italia.

RESIDENZA DELLE SOCIETÀ E DEGLI ENTI

Il nuovo art. 73, comma 3 del TUIR prevede che *“ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la **sede legale** o la **sede di direzione effettiva** o la **gestione ordinaria in via principale**. Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso. Per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso.*

Gli organismi di investimento collettivo del risparmio si considerano residenti se istituiti in Italia. Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministero dell'economia delle finanze....in cui almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari del trust sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i trust istituiti in uno stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministero dell'economia delle finanze.....quando successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi.”.

I criteri introdotti dalla nuova norma hanno l'obiettivo di superare il mero riferimento alla sede dell'amministrazione, dando rilevanza al luogo in cui si svolge la direzione e la gestione ordinaria della società, ovvero il luogo in cui si esplicano il normale funzionamento della società e gli adempimenti che attengono all'ordinaria amministrazione della stessa.

Poiché ogni realtà economica è differente, in base alla struttura imprenditoriale, all'organizzazione del complesso aziendale nonché dell'attività caratteristica sarà necessario valutare caso per caso l'esatto luogo in cui la residenza è stabilita.

Lo Studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti

Rachele Denegri

STUDIO ASSOCIATO BETTONI & LOCATELLI

CODICE FISCALE E PARTITA IVA 04192080168

PASSAGGIO CANONICI LATERANENSI 12/10 SCALA C - 24121 BERGAMO (BG) TEL. 035-24.25.38
MAIL SEGRETERIA@STUDIOASSOCIATO.TAX
CORSO VERCELLI N.57 - 20144 MILANO (MI)