

Residenza fiscale delle persone fisiche

La valutazione della residenza in epoca COVID-19

Dott. Marco Bargagli
Torino, 2 marzo 2021



Articolo 2, comma 2, del D.P.R. n. 917/1986): una **persona fisica è considerata residente in Italia** se, per la **maggior parte del periodo d'imposta**:

- **è iscritta presso l'anagrafe della popolazione residente;**
- **ha il domicilio nel territorio dello Stato**, definito come la sede **principale degli affari e interessi** (art. 43, primo comma, del Codice civile);
- **ha stabilito la propria residenza nel territorio dello Stato**, intesa come la **dimora abituale** del soggetto passivo (art. 43, secondo comma, del Codice civile).

Articolo 4, paragrafo 2, del **modello OCSE di convenzione internazionale contro le doppie imposizioni sui redditi**, prevede che quando una **persona fisica** è considerata **residente di entrambi gli Stati Contraenti**, la sua residenza è determinata con i **criteri di seguito indicati**:

- detta persona è considerata residente dello Stato Contraente nel quale **ha un'abitazione permanente**. Tuttavia, quando essa dispone di **un'abitazione permanente in entrambi gli Stati Contraenti**, la stessa è considerata **residente dello Stato Contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette**, individuato come il **“centro degli interessi vitali”**;
- se non si può determinare lo Stato Contraente nel quale detta persona ha il **centro dei suoi interessi vitali**, o se la medesima **non ha un'abitazione permanente in alcuno degli Stati Contraenti**, essa è considerata residente dello Stato Contraente in cui **soggiorna abitualmente**;
- se detta persona **soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati Contraenti**, ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è **considerata residente** dello Stato Contraente del quale ha la **nazionalità**;
- se detta persona ha la **nazionalità di entrambi gli Stati Contraenti** o non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati Contraenti **risolvono la questione di comune accordo**.

Quindi il **domicilio di una persona fisica**, nella definizione fornita dall'articolo 43 c.c. coincide con “la sede principale degli affari ed interessi” comprendendo, tuttavia, non solo i rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche quelli morali, sociali e familiari.

Corte di cassazione, con la sentenza n. 29095/2020

il supremo giudice ha confermato, quale criterio di individuazione della residenza fiscale di una persona fisica, la rilevanza del luogo nel quale sono localizzati gli interessi economici e le relazioni personali del soggetto passivo (in senso conforme cfr. Corte di cassazione, sentenze n. 9723/2015 e n. 12311/2016).

Per contrastare la **fittizia residenza localizzata in Stati o territori a fiscalità privilegiata**, il legislatore ha introdotto anche una “presunzione legale relativa” la quale prevede, a carico del contribuente, l’onere di dimostrare la residenza fiscale effettiva.

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 (D.M. 4 maggio 1999).

In **data 3 dicembre 2020** le autorità di Governo hanno fornito chiarimenti in ordine **all'interrogazione parlamentare n. 5-04654** avente ad oggetto: *“Status di residenza fiscale dei cittadini italiani residenti all'estero trattenuti in Italia a causa dell'emergenza da COVID-19”*.

Gli interroganti hanno osservato che **l'emergenza sanitaria in corso** ha indotto molti Paesi ad adottare importanti **misure restrittive sulla libertà di circolazione**, costringendo molte **persone a trattenersi in un Paese diverso da quello in cui normalmente vivono**, circostanza questa che potrebbe avere un grande impatto sulla **determinazione della residenza fiscale** che, come sopra illustrato, è spesso basata sulla **permanenza fisica della persona fisica in un determinato luogo o territorio**.

A livello internazionale, in un documento pubblicato il **3 aprile 2020** denominato “*OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis*”, l’OCSE ha invitato le autorità fiscali dei vari Paesi a valutare attentamente le particolari circostanze derivanti dall’epidemia in corso, prevedendo periodi più idonei nella valutazione della residenza (che è stato oggetto di un **recente aggiornamento** operato in data **21 gennaio 2021**, a seguito dell’emanazione delle nuove linee guida “*update guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*”).

Il segretariato OCSE ha formulato importanti considerazioni in relazione a come devono essere interpretati i trattati stipulati tra i vari Stati per prevenire la doppia imposizione proprio in considerazione della situazione emergenziale della pandemia, in un'ottica di neutralizzare il più possibile gli effetti delle misure di restrizione dovute alla crisi COVID-19, in modo che non ne derivino ulteriori aggravii per le amministrazioni fiscali e i contribuenti.

Con riferimento alle ipotesi in cui una persona si sia **temporaneamente allontanata dalla residenza abituale** e sia rimasta **bloccata nel Paese ospitante** a causa della **situazione emergenziale**, occorre valutare attentamente il **criterio di individuazione della residenza fiscale basato sul “soggiorno abituale”**.

Sulla base di quanto previsto dal **paragrafo 19 del Commentario OCSE all'articolo 4**, lo Stato nel quale si **soggiorna abitualmente** non può essere determinato soltanto prendendo in considerazione il **numero dei giorni di presenza nel Paese in un dato periodo di riferimento**, ma occorre anche valutare il carattere di **abitualità del soggiorno, legato alla frequenza, durata e regolarità nella vita ordinaria del soggetto**.

Nell'ambito del più ampio processo di valutazione della residenza fiscale della persona fisica, l'OCSE ha raccomandato alle amministrazioni fiscali ed alle autorità competenti, di tenere in debita considerazione il carattere di eccezionalità rivestito dall'emergenza da COVID-19.

A fronte dell'interrogazione parlamentare in rassegna è stato chiarito che, per **l'applicazione dei trattati fiscali** può trovare applicazione **l'orientamento generale raccomandato dall'OCSE nella situazione "eccezionale" della pandemia**, nel senso di **"neutralizzare"** - quanto più possibile - l'impatto delle **misure di restrizione dovute alla crisi COVID-19**, in modo da **non gravare sugli adempimenti delle Amministrazioni fiscali e dei contribuenti**, mantenendo ove possibile **la disciplina convenzionale ordinaria anche durante l'emergenza COVID-19**.

Le autorità di Governo hanno anche sottolineato che sono stati **già conclusi accordi con le Autorità competenti di alcuni Paesi**, finalizzati a **risolvere le problematiche interpretative** in relazione alle **disposizioni convenzionali sul lavoro dipendente**, con riferimento alla tassazione delle remunerazioni percepite dai **lavoratori frontalieri che svolgono l'attività lavorativa in modalità agile** a causa delle misure per la **pandemia da COVID-19**.

Sono stati stipulati gli **accordi interpretativi delle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni**, stipulati rispettivamente con l'**Austria** (in vigore dal 27 giugno 2020), con la **Francia** (dal 24 luglio 2020) e con la Svizzera (dal 20 giugno 2020) i quali prevedono che, nei **confronti dei lavoratori dipendenti e dei lavoratori frontalieri**, continuino ad applicarsi le **specifiche disposizioni convenzionali** anche se gli stessi, a causa dell'emergenza epidemiologica, **non oltrepassano più abitualmente la frontiera** o, comunque, **svolgono la propria attività lavorativa in uno Stato diverso da quello di residenza fiscale.**

L'Ocse, nel più recente documento denominato «*updated guidance on tax treaties and the impact of the COVID-19 pandemic*» (21 gennaio 2021), affronta due casistiche:

- nel caso di un individuo “**bloccato**” in un Paese diverso da quello di residenza, qualora la permanenza forzata si prolungasse tanto da integrare uno dei requisiti per essere considerati fiscalmente residenti secondo la normativa nazionale, il **ricorso alle *tie-breaker rules* dovrebbe essere sufficiente a ricondurre la residenza fiscale nel Paese di effettiva residenza;**
- diversamente, il soggetto che, dopo aver trasferito la residenza a fini fiscali in un Paese, a causa dell'eccezionale situazione abbia fatto **ritorno nel Paese di provenienza** riacquistando la residenza fiscale in quest'ultimo in ottemperanza alla normativa domestica, potrebbe incorrere in una situazione più incerta.

Su tale ultimo punto è stato chiarito che il tempo trascorso nel Paese d'origine a causa delle **restrizioni alla mobilità** non dovrebbe essere computato per determinare il luogo dove il soggetto ha la propria **dimora abituale**.

RASSEGNA GIURISPRUDENZA IN TEMA DI RESIDENZA FISCALE

(Commissione Tributaria Regionale Puglia, sentenza n. 2212/2019)

Accogliendo il ricorso del contribuente il giudice ha sancito che il criterio da utilizzare prioritariamente per individuare la residenza fiscale è quello dell'abitazione permanente e, gradatamente, quello del centro degli interessi vitali (*i.e.* le relazioni personali e economiche più strette) e ancora quello del soggiorno abituale.

RASSEGNA GIURISPRUDENZA

(Commissione Tributaria Regionale Puglia, sentenza n. 2212/2019)

Dalla documentazione prodotta in giudizio emergevano i seguenti elementi:

- la compagna e il figlio della persona fisica risiedevano tutti nella stessa abitazione in Romania, ancor prima della cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente in Italia, come emerge dalla certificazione rilasciata dalla città di Bucarest;
- la costante permanenza del soggetto passivo nello Stato estero per motivi di lavoro, con contestuale possesso di una partecipazione totalitaria al capitale di una società rumena;
- gli incarichi rivestiti presso la Confindustria rumena che lasciavano presumere la presenza costante nel territorio estero per rappresentare gli interessi degli investitori italiani.

A parere del giudice, tali elementi superano quelli di segno opposto proposti dall'Agenzia delle entrate, costituiti essenzialmente dalla circostanza che la persona fisica non si sarebbe mai separato formalmente dalla moglie residente in Italia e che con la stessa avrebbe anche contratto un mutuo per l'acquisto dell'abitazione di residenza anagrafica.

RASSEGNA GIURISPRUDENZA

(Corte di Cassazione, ordinanza n. 32992/2018)

Gli ermellini hanno rigettato il ricorso presentato dall’Agenzia delle entrate richiamando il proprio precedente orientamento, sulla base del quale è stato affermato che il centro degli interessi vitali del soggetto deve essere individuato dando *“prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile da terzi”*.

Le relazioni affettive e familiari invocate da parte dell’Ufficio finanziario non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, *“venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri – idoneamente presi in considerazione nel caso in esame – che univocamente attestino il luogo con il quale il soggetto ha il più stretto collegamento”*.

RASSEGNA GIURISPRUDENZA

(Corte di Cassazione, ordinanza n. 32992/2018)

A parere dei supremi giudici, la Commissione Tributaria Regionale, con una valutazione di merito congruamente motivata, ha:

- tenuto conto sia dei legami personali, sia di quelli professionali, privilegiando l'individuazione del centro di interessi in Romania, considerato che i legami familiari sussistevano sia all'estero sia in Italia;
- correttamente ritenuto che fosse prevalente il collegamento con la Romania, ove il contribuente risiedeva e svolgeva la propria attività professionale insieme con il figlio.

Estremi

Corte di Cassazione, sentenza n. 6501/2015

Corte di Cassazione, sentenza n. 12311/2016

Corte di cassazione, ordinanza n. 16634/2018

Corte di cassazione, sentenza n. 13114/2018

Corte di cassazione, sentenza n. 19410/2018

Sintesi provvedimento

La giurisprudenza ha esaminato il caso di un cittadino italiano che ha trasferito la propria residenza in un altro Paese, confermando la rilevanza del luogo in cui la gestione degli interessi vitali della persona fisica viene esercitata abitualmente

Ai fini della determinazione del luogo della residenza devono essere presi in considerazione sia i legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato, sia la loro durata. Qualora tali legami non siano concentrati in un solo Stato membro, l'art. 7, n. 1, comma 2, della direttiva comunitaria 83/182/CEE riconosce la preminenza dei legami personali sui legami professionali. Molta importanza rivestono tali elementi: presenza della persona fisica in un determinato territorio nonché quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali e quello in cui vi siano interessi patrimoniali

I giudici hanno chiarito che le persone iscritte presso le anagrafi della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio formale dettato dall'art. 2 del D.P.R. n. 917/1986, in ogni caso residenti e soggetti passivi d'imposta in Italia

La mera iscrizione all'AIRE non è condizione sufficiente ad escludere, in linea di principio, la residenza fiscale del soggetto passivo sul territorio dello Stato

Gli ermellini hanno ritenuto che il contribuente avesse fornito la prova contraria necessaria a vincere la presunzione legale relativa posta dalla norma, tenuto conto che la persona fisica aveva dimostrato di risiedere all'estero ove aveva intrattenuto rapporti personali e professionali