

## L'iscrizione ad un circolo come elemento certo per la verifica della residenza fiscale

*Con la circolare n. 20/E/2024 l'agenzia delle Entrate fornisce agli uffici le istruzioni operative in materia di residenza fiscale delle persone fisiche e delle società ed enti, circolare resa necessaria in seguito alle importanti modifiche normative apportate dal Dlgs n. 209 del 28 dicembre 2023, decreto che ha dato attuazione agli interventi previsti dalla legge Delega di Riforma fiscale (legge n. 111/2023), allo scopo di conferire al sistema tributario nazionale una maggiore coerenza ed uniformità con i principi previsti dall'ordinamento dell'Ue, dall'Ocse e dalle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.*

### Cm n. 20/E/2024: istruzioni agli uffici in merito alla nuova definizione di residenza fiscale

La circolare n. 20/E del 4 novembre scorso sottolinea come le modifiche normative, introdotte dal Dlgs 28 dicembre 2023, n. 209, perseguano, tra gli altri, anche gli obiettivi sia di una **maggiore certezza giuridica** sia di una **riduzione dei contenziosi**, aspetto questo che lascia perplessi quantomeno in merito alla nuova definizione di residenza delle persone fisiche.

In primo luogo, la circolare rammenta come l'accertamento della residenza fiscale richieda il riscontro di **elementi fattuali** (fatta eccezione per il riscontro formale dell'iscrizione all'anagrafe per le persone fisiche e della sede legale per le società), la cui verifica **non** risulta possibile tramite **interpello** (circolare n. 9/E/2016).

Scopo di questo contributo è di commentare il contenuto della circolare, per lo meno per gli aspetti più rilevanti, evidenziando se necessario sia **aspetti controversi** che meriterebbero eventuali approfondimenti, alla luce della complessità della materia, sia **possibili scostamenti** rispetto agli obiettivi, ambiziosi, indicati.

Nella prima parte si prendono in esame le persone fisiche in rapporto alla residenza, nella seconda gli altri soggetti.

### Le persone fisiche e la residenza

Si è molto discusso e commentato sulla nuova normativa, dando probabilmente maggiore importanza di quella che avrebbe meritato: essa trova applicazione nella misura in cui il soggetto, per il quale si deve stabilire la residenza, **non** abbia una **copertura convenzionale**, cioè provenga

da uno Stato o si sposti verso uno Stato che non abbia sottoscritto con il nostro una Convenzione contro le doppie imposizioni in quanto in questo caso sono i criteri convenzionalmente stabiliti ad indicarci come identificare la residenza.

È la stessa agenzia, come vedremo in seguito, che, in più passaggi, evidenzia come la normativa domestica lasci lo spazio all'articolo 4 delle Convenzioni contro le doppie imposizioni senza, tuttavia, menzionare i Tax Information Exchange Agreement (Tiea) per i quali sarebbe stato utile conoscere la posizione dell'agenzia stessa, considerato che essi regolano generalmente anche i conflitti di doppia residenza.

### L'articolo 2 del Tuir innovato

Il riferimento normativo è all'articolo 2, comma 2, del Tuir, che ha subito rilevanti modifiche: in particolare, ha introdotto il **criterio della presenza fisica** nel territorio dello Stato, disciplinando anche le **modalità di determinazione del tempo di permanenza**, criterio che si affianca agli altri criteri preesistenti, mantenendo sempre l'**alternatività** tra i quattro criteri che ricordiamo:

- residenza nel territorio dello Stato;
- domicilio nel territorio dello Stato: luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona, criterio innovativo o, meglio, come definito dalla stessa agenzia, *«criterio del tutto nuovo»* che si affranca dal domicilio quale sede principale degli affari e interessi della persona di cui all'articolo 43 del Codice civile;
- presenza nel territorio dello Stato, tenuto conto anche delle frazioni di giorno;
- iscrizione all'anagrafe della popolazione residente, condizione che ha perso però il carattere di presunzione assoluta, limitandosi a quello di presunzione relativa.

I criteri restano alternativi in quanto su questo punto *«si conferma l'approccio già adottato nella previgente disposizione del Tuir»* così come il criterio di collegamento deve sempre ricorrere per la maggior parte del periodo d'imposta non essendo richiesto che si verifichi *«in modo continuativo ed interrotto, ma è sufficiente che si verifichino per 183 – o 184 in caso di anno bisestile – giorni nel corso di un anno solare»*.

**Non** varia, inoltre, il **criterio della residenza** che continua a far riferimento all'articolo 43 del Codice civile, ovvero alla dimora abituale, e quindi ai chiarimenti già espressi con la circolare n. 25/E/2023 e alla giurisprudenza, tra i quali la circolare ricorda l'ordinanza della Cassazione 3841/2021 che richiama l'abituale e volontaria dimora caratterizzata dalla compresenza dell'elemento oggettivo (permanenza per un periodo prolungato) e dell'elemento soggettivo (intenzione di abitarvi stabilmente come emerge dalle consuetudini di vita, e le relazioni sociali, familiari e affettive) e proprio la rilevanza dell'elemento soggettivo rischia di sovrapporre il criterio della residenza, in alcuni casi, alla nuova nozione di domicilio che guarda (soltanto) alle relazioni personali e familiari.

Fatta questa premessa introduttiva, vediamo di esaminare alcuni aspetti che potrebbero presentare **criticità**.

### **La presenza fisica come nuovo criterio determinante**

Come affermato, trattasi di un'innovazione non di poco conto: **il periodo di 183 giorni, 184 nel caso di anno bisestile, è raggiungibile sommando periodi non consecutivi**, come si evidenzia nell'esempio riportato dalla circolare, tenendo in considerazione anche le frazioni di giorno. Proprio questa **non consecutività** potrebbe originare difficoltà nel controllo del preciso lasso temporale di presenza fisica nel territorio.

Il criterio è qualificato come oggettivo, dando per scontato che sia di immediata e precisa determinazione la presenza fisica sul nostro territorio, ciò che potrebbe non essere.

Se ogni spostamento di un soggetto fosse perfettamente e facilmente tracciabile, l'Amministrazione potrebbe essere in grado di stabilire con assoluta precisione i tempi di permanenza in Italia, cosa che nella pratica può risultare difficile.

A ciò si aggiunga che non risulta ancora individuato, l'ufficio competente a effettuare i controlli in materia.

Prendiamo, ad esempio, lo studente straniero che frequenta l'Università di Perugia: unico locatario di un monolocale, si è in grado di affermare sulla base del contratto di locazione che dovrebbe essere in Italia per un certo lasso temporale, dando per scontato che il contratto sia registrato! Se però, come avviene sovente, l'appartamento è dato in subaffitto ad altri studenti con modalità informali, questi scompaiono dai radar dell'Amministrazione!

Oppure il funzionario che si sposta in Italia per lavorare per conto del suo gruppo, mantenendo il rapporto di lavoro con la casa madre estera: se soggiorna in hotel, la sua permanenza in Italia potrebbe essere tracciabile, se, invece, soggiorna presso una foresteria della filiale italiana, sparisce come lo studente di cui sopra!

L'Amministrazione non può che ammettere (paragrafo 2.1.2), che un corretto e puntuale **riscontro della presenza fisica** non può che passare da **dati fattuali**, che permettano di stabilire con precisione quanto tempo è stato trascorso da un soggetto in Italia.

Si ha la sensazione che il parametro "presenza fisica" sia teoricamente un valido indicatore, ma che di fatto, per potere essere efficace, necessiterebbe alle sue spalle di un'organizzazione da "stato di polizia", ove ogni minimo movimento di un cittadino sia monitorato, controllato, archiviato e analizzato! Spazio all'Intelligenza Artificiale?

Infine, l'agenzia precisa che il criterio rileva *«a prescindere dalle motivazioni di tale presenza»*, includendo espressamente lavoratori e studenti e con il rischio, quindi, che l'Amministrazione ritenga residente in Italia anche chi sia presente per almeno 183 (frazioni di) giorni nel nostro Paese anche quando si tratti di un soggetto che viene ad accudire un genitore malato in attesa di adeguata assistenza, o che abbia una lunga degenza ospedaliera, oppure per altre cause di forza maggiore (si pensi alla recente esperienza Covid).

L'apertura dell'agenzia a non considerare rilevante la presenza sul territorio pare, infatti, limitata a circostanze particolari e occasionali quali uno scalo aereo in Italia per recarsi in un Paese estero.

Per quanto riguarda il **conteggio dei giorni**, gli esempi della circolare sottolineano come vada conteggiata «*qualunque frazione di giorno*» anche quando la presenza si limiti a una sola ora del giorno; così, estremizzando, si potrebbe arrivare a determinare la residenza in Italia anche del frontaliero che frequenti il nostro Paese per acquisti o motivi di svago per oltre 182 giorni l'anno con la precisazione che una cena con rientro dopo la mezzanotte conta due giorni di presenza in Italia.

Breve riferimento anche allo smart working per indicare, come facilmente intuibile, che la persona, che lavora in smart working nel nostro Paese per oltre 182 giorni, integra il requisito della presenza ed è, quindi, residente in Italia così come chi lavora ed è presente prevalentemente all'estero è residente in Italia se integra uno degli altri criteri di residenza.

### **Il domicilio collegato alle relazioni personali: la convivenza**

Le **relazioni** sono **privilegiate** rispetto agli interessi prettamente economico/patrimoniali, superando quindi, da un lato, il collegamento al domicilio civilistico, e ponendosi, dall'altro, come obiettivo quello di ridurre il consistente contenzioso generato dai criteri precedenti.

Si ha però l'impressione che il risultato ottenuto sia lontano dall'obiettivo, in quanto il collegamento alla sfera affettiva di un soggetto è per sua natura non solo **incerto**, ma **mutevole** e fluido, soprattutto ai nostri giorni, vuoi per i mutati costumi, ma anche per la sempre maggiore mobilità del capitale umano: come verrebbe giudicato un soggetto che ha la moglie, dalla quale è formalmente separato, in Italia e la convivente nel Principato di Monaco? Quale sarebbe il suo domicilio? Forzando l'esempio, e se la convivente a Monaco fosse solo di facciata?

Proprio la circolare parla di **relazioni connotate da un carattere di stabilità**, che esprimono un radicamento nel territorio dello Stato: come esempio indica per l'appunto coppie conviventi! Siamo certi che la convivenza sia sempre sinonimo di stabilità?

### **Il domicilio collegato alle relazioni personali: gli elementi certi, come l'iscrizione annuale ad un circolo**

La circolare indica come elementi certi, in grado di conferire stabilità ai rapporti sociali del contribuente, l'**iscrizione annuale ad un circolo culturale e sportivo**, iscrizione, quindi, che assumerebbe un rilievo nell'individuazione della residenza.

Riprendendo l'esempio di prima, se ad una finta convivenza associa l'iscrizione al MCCC, club tennistico di Monaco, o all'Associazione "Dante Alighieri", sempre di Monaco, otterrei come risultato di dare stabilità ai rapporti sociali, grazie alla quale "giustifico", sulla base di un "ragionamento a specchio", la residenza fiscale nel Principato. Ma se, all'atto pratico, non frequento questi ambienti, come possono essere considerati indicatori certi di stabilità?

La circolare comunque non nasconde la **difficoltà a identificare con precisione e correttezza quale sia il domicilio fiscale di un contribuente**, ove affronta, ad esempio, il caso di un soggetto Aire che però abbia mantenuto legami stretti in Italia (casa in Italia, utenze aperte, frequentazione saltuaria della casa in Italia), elementi sintomatici del mantenimento di un legame con il nostro Stato, tali da fare identificare il domicilio in Italia.

Proprio quanto affermato al paragrafo 2.1.1. della parte I della circolare (residenza che si colloca nel Paese dove il contribuente ha i figli se vi passa più tempo rispetto a quello dove sta la moglie) sintetizza molto bene la difficoltà di una precisa collocazione della residenza collegata alla sfera affettiva, e personale, del contribuente: si ha però l'impressione che l'aver optato per questa sfera, avendo scartato quella degli interessi economici ben più concreta, stabile e certa, non possa che aumentare i casi dubbi, di fatto generando presumibilmente un maggiore contenzioso!

Gli esempi dell'agenzia rimandano comunque ai legami affettivi di coppia (rapporti di coniugio o di unione civile, coppie conviventi) e, nell'esempio citato, legami con i figli, non citando invece gli altri membri della famiglia e, neanche, i rapporti di amicizia a meno che non siano correlati ad "elementi certi".

Il fatto poi di risolvere eventuali situazioni di incertezza (vedi il caso al limite illustrato al paragrafo 2.1.1) con il periodo di permanenza fisica sul territorio non fa che ampliare l'incertezza, stante che la dimostrazione puntuale ed immediata del lasso temporale trascorso in Italia piuttosto che all'estero in numerose situazioni non è assolutamente semplice!

### **L'iscrizione anagrafica: da presunzione assoluta a presunzione relativa**

Le modifiche introdotte dal citato Dlgs n. 209/2023 hanno attribuito all'**iscrizione anagrafica** l'efficacia di **presunzione relativa**, ciò che permette al contribuente di dimostrare che il dato fattuale supera quello formale, ovviamente nel rispetto del presupposto che nessuno degli altri criteri alternativi in precedenza elencati, abbia avuto riscontro per la maggior parte del periodo d'imposta.

Invero, anche nella precedente versione dell'articolo 2 del Tuir, all'iscrizione anagrafica non era attribuito carattere di presunzione assoluta ma in questa direzione si erano posizionati prassi e giurisprudenza costante; il nuovo testo normativo non lascia ora più dubbi alla possibilità di fornire prova contraria.

Alla luce di quanto sopra, è immaginabile che anche il contribuente, che abbia omesso l'iscrizione all'Aire, possieda un ingente patrimonio sia in Italia che all'estero e conviva all'estero con una sua amica, potrebbe dimostrare di non risiedere in Italia, non ricorrendo nessuno degli altri tre criteri alternativi.

Si ha l'impressione che sia stato notevolmente **ridimensionato**, se non annullato, il **ruolo degli interessi patrimoniali ed economici**! Siamo certi che la scelta effettuata è quella corretta?

Accanto all'atteso ridimensionamento della rilevanza dell'iscrizione anagrafica (criterio che non ha rilevanza in ambito convenzionale e nella generalità degli altri Paesi e, infatti, molti stranieri che risiedono in Italia per un breve periodo dimenticano spesso di cancellarsi all'anagrafe), si era auspicato che l'agenzia aprisse anche in via interpretativa a un **ridimensionamento della presunzione assoluta per le annualità precedenti al 2024**, periodo d'imposta di entrata in vigore della nuova normativa. Al contrario l'agenzia ribadisce che fino al 31 dicembre 2023 «*continua a operare la presunzione assoluta di residenza*».

Occorre, pertanto, continuare ad applicare la vecchia normativa per individuare la residenza delle persone fisiche fino al 2023 (si pensi anche alla previgente definizione di domicilio) e ciò rileva anche ai fini della verifica dei criteri di accesso ai quattro regimi dei neo-residenti ("paperoni", pensionati, impatriati e ricercatori/professori) che richiedono di giustificare un periodo di non residenza in Italia più o meno prolungato, anche se per alcuni regimi (impatriati e ricercatori/professori) era stato lo stesso legislatore a ridimensionare la rilevanza dell'iscrizione anagrafica per la quale era ammessa prova contraria quando risultava possibile giustificare la residenza in un Paese legato all'Italia da una Convenzione contro le doppie imposizioni.

### **Le Convenzioni e la nuova normativa**

Come si è affermato in precedenza, la nuova normativa deve cedere il passo, nella stragrande maggioranza delle situazioni, ai testi convenzionali, riconoscendo a questi la **prevalenza sul diritto interno** e, in effetti, l'agenzia sottolinea, sia al paragrafo 3 (delle parti I e II, ovvero in riferimento sia alle persone fisiche che alle società) che in altri numerosi passaggi, come le proprie indicazioni vadano temperate con l'applicabilità delle *tie breaker rules* previste dalle Convenzioni internazionali la cui "supremazia" emerge dall'articolo 169 del Tuir e dall'articolo 75 del Dpr n. 600/1973, nonché dalla giurisprudenza di legittimità (sentenze Cassazione 1138/2009 e 14476/2016 e Corte costituzionale 311/2009 e 348 e 349 del 2007).

L'aver introdotto nella normativa il criterio della presenza fisica sul territorio va in rotta di collisione con i soggetti non residenti che giornalmente si spostano in Italia per il loro lavoro: se si ha riguardo alla presenza fisica, gli stessi in effetti dovrebbero essere qualificati come residenti in Italia, soluzione questa che potrebbe contrastare con la loro qualifica nel loro Paese: diatriba che, infatti, si risolve con l'esame delle *tie breaker rules*.

Lo stesso potrebbe essere detto per lo studente straniero che, come si è visto in precedenza, verrebbe qualificato come residente da noi: se il Paese di provenienza lo qualifica ancora come residente, si genera un conflitto gestibile con il ricorso alla Convenzione.

Ci si chiede se, con i criteri precedenti alle modifiche apportate dal Dlgs. n. 209/2023, le due situazioni esposte avrebbero potuto originarsi: se non si fosse data rilevanza alla presenza fisica sul territorio, ma ad altri criteri, le due situazioni non avrebbero creato alcun problema. Siamo quindi certi che il contenzioso non aumenterà?

C'è poi da domandarsi se la nuova nozione di domicilio, di fatto più lontana dal centro degli interessi vitali richiamato dalle Convenzioni, possa comportare una diversa interpretazione, lato Italia, dell'accordo pattizio: nessuna riflessione su questo punto emerge dalla circolare per cui c'è da ritenere che – per dirimere i conflitti di doppia imposizione – si continui a far riferimento al Commentario Ocse e, quindi, a un criterio vicino alla nostra "vecchia" definizione di domicilio.

## La nuova nozione di residenza di società ed enti

L'articolo 2 del Dlgs n. 209/2023 ha modificato anche l'articolo 73, comma 3 e l'articolo 5, comma 3, lettera d), del Tuir, ai fini della **nuova residenza di società (di capitali e di persone) ed enti**, le cui novità sono commentate nella parte II della circolare che risulta più sintetica e con meno spunti rispetto alla parte I dedicata alle persone fisiche.

Anche in questo caso i criteri – che devono ricorrere **per la maggior parte del periodo d'imposta** – erano e restano **alternativi** e, inoltre, restano pari a tre con l'immutato criterio della sede legale e l'avvicendamento della sede dell'amministrazione e dell'oggetto principale che lasciano il posto, **dal 2024, a sede di direzione effettiva e gestione ordinaria in via principale**. **Non** sono, invece, previste rilevanti **modifiche agli Oicr e ai trust**, ad eccezione della presunzione di residenza in Italia del trust che diventa relativa.

Al contrario della riformulazione della nozione di residenza delle persone fisiche, quella delle società risulta, in effetti, avvicinarsi alle *best practice* internazionali a partire dal nuovo criterio della sede di direzione effettiva destinato a superare le difficoltà interpretative e applicative legate al precedente riferimento della sede dell'amministrazione in quanto ora riferito alla *«continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso»*, la cui individuazione dovrebbe essere agevolata, a parere dell'agenzia, anche grazie allo sviluppo tecnologico che *«ha reso possibile la scissione tra il luogo di svolgimento dell'attività di impresa e il luogo dove si assumono le decisioni strategiche»*, verifica comunque da compiere caso per caso. Sono da considerare **irrilevanti**, ai fini della sede di direzione effettiva, le **attività di supervisione e di monitoraggio da parte dei soci**. Tuttavia, l'agenzia non arriva a precisare l'irrilevanza della direzione e del coordinamento da parte di un'altra società, come invece sottolineato dalla circolare Assonime n. 15 del 2024.

In merito al terzo criterio (gestione ordinaria in via principale), di cui viene sottolineata l'autonoma rilevanza rispetto alla sede di direzione effettiva, l'agenzia evidenzia la coerenza con il commentario Ocse, paragrafo 24.1, che richiama, quale fattore per la risoluzione dei conflitti di doppia residenza, il luogo dove avviene la **gestione quotidiana dell'attività**.

Si tratta, quindi, di un criterio collegato al normale funzionamento della società e agli adempimenti inerenti all'ordinaria amministrazione, criterio comunque da apprezzare, ancora una volta, caso per caso in quanto mutevole in funzione *«della struttura imprenditoriale,*

dell'attività caratteristica, nonché della organizzazione del complesso aziendale della società o dell'ente».

L'interpretazione dell'Amministrazione pare ricondurre la gestione ordinaria al livello operativo del cd. *day to day activities*, collocandosi, quindi, a un livello più basso rispetto al cd. *day to day management* che era stato, invece, oggetto d'interpretazione da parte di Assonime.

Il criterio resta, inoltre, **compatibile** anche con le società che dispongono di stabilimenti all'estero purché la gestione ordinaria avvenga prevalentemente nel territorio italiano.

Anche per le società la norma entra **in vigore dal 2024** o, meglio, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 29 dicembre 2023.

L'agenzia ricorda la **prevalenza delle Convenzioni** che, nella generalità dei casi, dirimono i conflitti di doppia residenza sulla base del *place of effective management*, ma che in alcuni trattati più recenti (Canada e Cile) fanno riferimento alla versione più aggiornata del modello Ocse, che demanda alle autorità dei due Stati la risoluzione della questione di comune accordo, avendo riguardo in particolare alla sede della direzione effettiva, al luogo in cui è stata costituita o creata e ad ogni altro elemento pertinente. In assenza di accordo, non vi sarebbe diritto a rivendicare alcuno sgravio o esenzione d'imposta previsti dalla Convenzione.

## Conclusioni

La circolare arriva a quasi un anno dall'introduzione della nuova normativa e presenta **chiarimenti soltanto parziali** tralasciando, ad esempio, l'auspicato temperamento del criterio della residenza con la permanenza nel nostro territorio per "**cause di forza maggiore**".

Comunque, è bene ricordare, come precisa la stessa agenzia, che la finalità della circolare è quella di **uniformare l'azione degli Uffici**, fornendo istruzioni operative ai fini della corretta applicazione della nuova normativa in materia di residenza. In sintesi, il documento di prassi (si ricorda che la prassi non trova spazio nelle preleggi) rileva essenzialmente nei confronti degli Uffici chiamati a interpretare la norma conformemente a tali istruzioni.

Il problema è, quantomeno per la nuova disciplina delle persone fisiche, che il limite sta proprio nella norma che pare **lontana dalle raccomandazioni della legge Delega**, allontanandosi più che avvicinandosi (si pensi alla nuova nozione di domicilio) dalle *best practice* internazionali.

Su questo aspetto, torniamo alla considerazione iniziale: se la nuova nozione di residenza amplierà i residenti fiscali in base alla normativa nazionale, c'è da considerare come i casi di doppia residenza, quando il conflitto riguarda un Paese legato al nostro da Convenzione, continueranno a essere risolti in base all'articolo 4 del modello Ocse grazie all'ampia rete di trattati stipulati dal nostro Paese e alla preminenza dell'accordo pattizio come sottolineato dalla stessa agenzia.