



DIPARTIMENTO DI GIURISPRUDENZA

Cattedra di Diritto Tributario

**LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE
FISICHE E DELLE SOCIETÀ**

RELATRICE

Prof.ssa Laura Castaldi

CORRELATRICE

Prof.ssa Livia Salvini

CANDIDATA

Virginia Molini

Matricola: 167383

Anno Accademico 2024/2025

Sommario

Introduzione.....	5
1.1 Definizione di residenza fiscale secondo l'ordinamento italiano	8
1.2 Evoluzione del testo normativo	12
1.3 Le fonti del diritto internazionale tributario	14
1.3.1 Modello OCSE	17
1.3.2 La nozione di abitazione permanente	19
1.3.3 Modello Statunitense	22
1.3.4 Convenzioni contro le doppie imposizioni.....	23
1.4 La nuova disciplina.....	27
1.5 Nuova definizione di domicilio.....	29
1.6 Presenza fisica	33
1.7 Iscrizione all'Anagrafe della Popolazione Residente.....	36
1.8 Ragioni della riforma	38
1.9 Criticità della riforma.....	41
1.10 Prospettive future.....	45
1.11 Sfide e possibili soluzioni relative alla residenza fiscale delle persone fisiche a livello internazionale.....	48
CAPITOLO SECONDO	51
LA RESIDENZA FISCALE DELLE SOCIETA' E LE NOVITA' INTRODOTTE DALLA RIFORMA	51
2.1 La previgente disciplina.....	51
2.2 I precedenti criteri di collegamento	53
2.3 Sede Legale	54
2.4 La sede dell'amministrazione.....	56
2.5 L'oggetto principale.....	59

2.6 Il requisito temporale	63
2.7 Modello OCSE e le Convenzioni contro le doppie imposizione.....	64
2.8 <i>The place of effective management</i>	68
2.9 <i>La nuova residenza fiscale delle società</i>	70
2.10 <i>La definizione di sede di direzione effettiva</i>	72
2.11 <i>La gestione ordinaria in via principale</i>	75
2.12 <i>La stabile organizzazione</i>	78
2.13 <i>Criticità della nuova riforma</i>	80
2.14 <i>Impatto della riforma sulle multinazionali</i>	82
CAPITOLO TERZO	84
<i>RESIDENZA FISCALE FITTIZIA E ELUSIONE: LE NUOVE SFIDE DELLA MOBILITA' INTERNAZIONALE</i>	84
3.1 <i>Trasferimento della residenza delle persone fisiche</i>	84
3.2 <i>Il trasferimento di residenza all'estero di cittadini italiani in Paesi a fiscalità privilegiata</i>	87
3.3 <i>Definizione di paradiso fiscale</i>	90
3.4 <i>Esterovestizione della società</i>	94
3.5 <i>Controlled Foreign Companies</i>	101
3.6 <i>Novità introdotte dalla riforma</i>	105
3.7 <i>La residenza degli sportivi professionisti e degli artisti in ambito internazionale</i>	107
3.8 <i>La residenza dei tennisti</i>	110
3.9 <i>La residenza degli sportivi in ambito internazionale</i>	111
QUARTO CAPITOLO	114
<i>VERITÀ FISCALE E FINZIONE FORMALE: CASI PRATICI DI RESIDENZA CONTESTATA</i>	115

<i>4.1 Il caso di un noto cantante italiano residente nel Regno Unito</i>	<i>115</i>
<i>4.2 Il caso di un noto motociclista italiano residente nel Principato di Monaco</i>	<i>120</i>
<i>Conclusioni.....</i>	<i>125</i>

Introduzione

La residenza fiscale riveste un ruolo cruciale nell'ambito del diritto tributario, in quanto costituisce il presupposto fondamentale per individuare il soggetto passivo di imposta ai fini della tassazione in Italia dei redditi ovunque prodotti nel mondo. Nel panorama normativo italiano, la disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche è contenuta nell'art 2 del TUIR, che prima della recente riforma fondava l'individuazione del soggetto residente su criteri di tipo formale (iscrizione nell' anagrafe della popolazione residente) e sostanziali (domicilio o residenza intesa ai sensi del codice civile). Tuttavia, con la riforma introdotta con il D.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, il legislatore è intervenuto in modo significativo sulla disciplina della residenza fiscale, modificando profondamente i criteri identificativi della stessa. In particolare, è stato abbandonato il precedente impianto normativo che attribuiva rilevanza a criteri eterogenei, alcuni fondati sulla presenza fisica del contribuente nel territorio nazionale, altri invece ancorati a elementi più formali o astratti, come il domicilio civilistico. Il nuovo art 2 del Tuir, oltre ad introdurre il criterio della presenza fisica, ha sostituito il riferimento civilistico al “domicilio” con un più ampio concetto di *“luogo in cui si sviluppano le relazioni personali e familiari”*.

I principi ispiratori della riforma sono orientati a garantire una maggiore coerenza sistematica e un adeguamento alle migliori prassi internazionali, promuovendo l'armonizzazione tra la normativa interna e gli obblighi assunti dall'Italia, nell'ambito delle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Al tempo stesso, il nuovo impianto mira a rendere il sistema fiscale italiano più competitivo, anche attraverso una maggiore integrazione con i regimi agevolativi riservati ai soggetti che trasferiscono la residenza nel territorio nazionale. Particolare attenzione è stata inoltre rivolta all'evoluzione dei modelli di lavoro, con l'intento di aggiornare il quadro normativo tenendo conto delle nuove esigenze connesse alla diffusione del lavoro da remoto e del fenomeno dello *smart working*.

Nel secondo capitolo della tesi, le novità introdotte con la riforma sono state approfondite anche con riferimento alla società ed enti. Le criticità interpretative e applicative derivanti dalla precedente disciplina della residenza fiscale della società e degli enti sono state in parte superate con la riformulazione dell'art 73, comma 3 TUIR, che ora considera fiscalmente residenti in Italia le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo

d'imposta, presentano uno dei seguenti requisiti: sede legale nel territorio dello Stato, sede di direzione effettiva, luogo di gestione ordinaria in via principale. Con questa formulazione, il legislatore ha eliminato due precedenti criteri di collegamento, la sede dell'amministrazione e l'oggetto principale dell'attività, ritenuti fonte di incertezza e contenzioso, nonché suscettibili di generare fenomeni di doppia imposizione. Il criterio della "sede di direzione effettiva" si avvicina alla prassi OCSE e ai principi elaborati dalla giurisprudenza di legittimità, in modo da valorizzare il luogo in cui si assumono le decisioni strategiche e si svolgono le attività principali dell'ente. La "gestione ordinaria in via principale", invece, rappresenta un criterio sostanziale aggiuntivo che rafforza il collegamento effettivo con il territorio italiano, ponendo l'accento sull'attività economica svolta piuttosto che su elementi meramente formali.

Alla base di questo nuovo approccio si pone il principio della prevalenza della sostanza sulla forma che ispira sempre più marcatamente l'attività dell'Amministrazione finanziaria e della giurisprudenza. Nella stessa direzione si colloca anche l'evoluzione dell'attività interpretativa della Cassazione, la quale ha chiarito come la residenza non possa essere provata unicamente sulla base di dati formali, ma attraverso un'analisi complessiva degli elementi che identificano il centro degli interessi vitali del contribuente.

Il presente elaborato propone di offrire un'analisi completa del concetto di residenza fiscale, esaminando l'evoluzione normativa e interpretativa, con particolare attenzione ai recenti interventi legislativi e ai risvolti giurisprudenziali.

Nella seconda parte della tesi si affrontano le problematiche relative al trasferimento in Stati a fiscalità privilegiata e a fenomeni di elusione connessi alla residenza fittizia. Particolare attenzione è rivolta al ruolo dell'iscrizione all'AIRE, alla presunzione relativa di residenza prevista dall'art 2, comma 2-bis del TUIR, e alla riforma del 2023, che ha rafforzato l'approccio sostanzialistico nel valutare la residenza. Inoltre, sono analizzate anche le ipotesi di esterovestizione delle società, fenomeno elusivo che si realizza quando l'effettivo centro di direzione e gestione è situata in Italia, nonostante la sede legale sia formalmente collocata all'estero.

Nella parte conclusiva del terzo capitolo ampio spazio è dedicato all'analisi delle strategie elusive attuate da soggetti ad alta mobilità, come sportivi e artisti, che per ragioni

professionali si spostano frequentemente tra Stati diversi. Per l'individuazione della residenza fiscale di artisti e sportivi, si fa riferimento in particolare all'art 17 del modello Ocse e alla giurisprudenza più recente. Il caso dei tennisti professionisti è emblematico per dimostrare delle difficoltà di accertamento della residenza in contesti caratterizzati da mobilità continua e compensi elevati, non sempre dichiarati correttamente.

Nella parte conclusiva della tesi sono presi in esame alcuni casi esplicativi di artisti e sportivi, che consentono di comprendere concretamente come i giudici italiani abbiano interpretato e applicato i criteri di residenza, spesso alla luce di indizi contraddittori e situazioni complesse. In questi casi l'elemento soggettivo del contribuente e la valutazione della buona fede diventano centrali nella ricostruzione del quadro probatorio.

L'obiettivo finale del lavoro è quello di proporre un'analisi sistematica e critica del concetto di residenza fiscale, nella consapevolezza che tale nozione non rappresenta un mero dato tecnico-giuridico, ma si colloca al crocevia tra il diritto tributario interno, il diritto internazionale e la prassi applicativa, influenzando in modo determinante l'efficacia dell'azione accertativa e il rispetto del principio di capacità contributiva.

CAPITOLO PRIMO

LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE E LE NOVITÀ INTRODOTTE DALLA RIFORMA

1.1 Definizione di residenza fiscale secondo l'ordinamento italiano

La determinazione della residenza fiscale¹ rappresenta un aspetto fondamentale della normativa tributaria in quanto incide in maniera rilevante sul regime di imponibilità e di assoggettamento ai relativi obblighi fiscali del contribuente. In Italia, l'art 2 comma 2 del T.U.I.R., prima della recente riforma (ad opera del d.lgs. 27 dicembre 2023 n.209), statuiva che *“si considerano residenti, a tutti gli effetti, ai fini delle imposte sui redditi, le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nell'Anagrafe della Popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile”*².

¹ Sul tema della residenza fiscale si veda: P. SELICATO, La residenza fiscale delle persone fisiche, in A. GIOVANNINI, *l'Ordinamento Tributario Italiano*, La riforma fiscale. I diritti ed i procedimenti. Vol. I, Diritto internazionale e cooperative compliance, PACINI GIURIDICA, Firenze, 2024.; G. MELIS, *Manuale di diritto Tributario*, Giappichelli, Torino, 2024; L. PEVERINI, Le modifiche all'art. 2 del Tuir e l'emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche, in *Rivista di Diritto Tributario*, Vol. XXXIV – Dicembre 2024 - n. 6.; P. ANGELUCCI – A. F. MARTINO – M.P. SCARIONI, *Nuova nozione di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Fiscalità internazionale*, Ipsoa, Milano, 2024; P. SCARIONI – A.F. MARTINO *“La nuova nozione di residenza fiscale delle persone fisiche”*, in *Corr. Trib.*, n. 2/2024, pag. 116; C. QUARTANA – L. BOLIS, *“La nuova definizione di residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi”*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, n. 3/2024, pag. 30; F. NICOLOSI, *“La nuova residenza fiscale delle persone fisiche”*, in *Riv. dir. Trib.* del 29 febbraio 2024; G. MARIANETTI – R.S. SMILARI, *“Residenza fiscale delle persone fisiche: superata la presunzione assoluta dell'iscrizione anagrafica”*, in *Il fisco*, n. 3/2024, pag. 207; M. BRUSATERRA, *Riforma fiscale: il decreto sulla fiscalità internazionale*, in *Il Sole 24 Ore*, dell' 11/01/2024; M. BRUSATERRA, *Residenza fiscale delle persone fisiche e rapporto con regimi speciali e Convenzioni internazionali*, in *Il Sole 24 Ore*, del 14/11/2024; F. NICOLOSI, *“La nuova residenza fiscale delle persone fisiche”*, in *Rivista Telematica Diritto Tributario*, del 29/02/2024; C. LATTANZI, I nuovi criteri di residenza fiscale delle persone fisiche alla luce del d.lgs. n. 209/2023, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, n. 3/2024.; P. PISTONE, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, in *Diritto. e Pratica Tributaria Internazionale*, n. 3/2023; G. MARIANETTI, *Come cambierà il concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Il Fisco*, n. 32-33/2023. G. MELIS, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, in *Rassegna Tributaria*, Il Sole24 Ore, 1995, Milano.

² P. VALENTE, *La residenza delle persone fisiche in ambito nazionale, internazionale e comunitario*, Wolters Kluwer, 2014.

La precedente formulazione dell'art 2 T.U.I.R. individuava i seguenti criteri di collegamento: l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, il domicilio secondo il codice civile³, la residenza secondo il codice civile⁴.

I criteri erano tra loro alternativi. Pertanto, se fosse stato soddisfatto almeno uno di questi per almeno 183 giorni dell'anno solare, sarebbe scattata automaticamente la residenza fiscale.

Il primo presupposto previsto dall'articolo 2 del TUIR era rappresentato dall'iscrizione nelle liste anagrafiche della popolazione residente. Si tratta di un requisito di natura oggettiva e formale, privo di un effettivo riscontro con la realtà fattuale, ma comunque considerato come presupposto autonomo. In base alla normativa previgente, fatto salvo quanto si dirà più avanti per i casi in cui è applicabile una Convenzione contro le doppie imposizioni, tale iscrizione comportava una presunzione assoluta di residenza fiscale: se il soggetto risultava iscritto all'anagrafe della popolazione residente per almeno 183 giorni nell'anno solare (ossia per la maggior parte del periodo d'imposta), ciò era ritenuto sufficiente per configurare la residenza fiscale in Italia, a prescindere dal riscontro di elementi sostanziali di radicamento stabile con il territorio italiano.

A conferma di ciò, con la sentenza 20 aprile 2006 n.9319 della Corte di Cassazione è stato affermato che tale presunzione appartiene alla categoria delle presunzioni assolute, in quanto: “ *la mera iscrizione all'anagrafe della popolazione residente in un comune italiano, determina ai sensi dell'art 2, TUIR, l'assoggettamento IRPEF del soggetto iscritto* ”. Conseguentemente il trasferimento della residenza all'estero non rilevava fino a quando non risultava la cancellazione dall'anagrafe di un comune italiano.⁵ In linea con la citata interpretazione si poneva la successiva sentenza n.16634/2018⁶.

Al contrario, la mancanza del citato requisito formale non integrava una presunzione assoluta di non residenza del soggetto non iscritto all'anagrafe. Infatti, la cancellazione dall'ANPR e la conseguente iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero

³ Codice civile art 43. comma 2.

⁴ Codice civile art 43. comma 1.

⁵ Cass, 6 febbraio 1998, n 1215.

⁶ P. ARGINELLI G. CUZZOLARO, “ *Vecchie ruggini* ” e mancate occasioni nell'ordinanza della Cassazione n.16334/2018 sulla presunzione di residenza fiscale degli iscritti nelle anagrafi della popolazione residente, Rivista di diritto tributario, 2018.

(AIRE) rappresentavano una condizione necessaria ma non sufficiente per qualificarsi come non residente ai fini fiscali.

Come già accennato, l'art 2, comma 2, del TUIR stabiliva che una persona fisica potesse essere considerata residente in Italia anche qualora avesse avuto per la maggior parte del periodo di imposta nel territorio dello Stato la residenza o il domicilio, così come definiti dal codice civile.

Il concetto di residenza è disciplinato dall'art 43 c.c., secondo cui la residenza è nel luogo in cui la persona ha dimora abituale⁷.

Giurisprudenza e prassi hanno contribuito a definire la dimora abituale come il luogo dove una persona manifesta la volontà di risiedere in modo abituale.

Affinché tale relazione sia giuridicamente rilevante devono concorrere due elementi: il fatto oggettivo della permanenza in quel determinato luogo e l'elemento soggettivo della volontà di rimanervi.⁸

Tuttavia l'abitualità della dimora non richiede necessariamente né la continuità né la permanenza della stessa.

La Suprema Corte, nella sentenza n.32992/2018 ha affermato che ai fini della residenza fiscale, il criterio fondamentale è rappresentato dal centro degli affari e interessi vitali, considerato preminente rispetto alle relazioni affettive.⁹

Sempre la Cassazione, con la sentenza n. 3841/2021, ha affermato che la residenza doveva essere abituale e volontaria, con riferimento soprattutto all'elemento soggettivo della volontà di stabilirsi in un determinato luogo. Più di recente¹⁰, la Corte ha ridimensionato il peso dell'elemento volontario, bilanciandolo con l'esigenza di tutela dell'affidamento dei terzi, ovvero il domicilio e la gestione abituale degli interessi economici considerandoli più rilevanti rispetto alla dichiarazione personale di residenza.¹¹

⁷ D.AVOLIO e S.GRILLI, *Riforma della fiscalità internazionale*, Giuffrè Francis Lefebvre 2024, pag. 41.

⁸ Cass., 25 giugno 2018 n. 16634; n.21694; Id., 4 maggio 2021, n.11620; Id., 15 luglio 2021, n.20140.

⁹ G.INFRANCA, *Per la residenza fiscale le relazioni economiche prevalgono su quelle familiari*, Il sole 24 ore, 2019.

¹⁰ Sentenza n. 25246/2023.

¹¹ R. DE PIRRO, *Residenza fiscale delle persone fisiche: collegamento con il territorio dello Stato in base ai soli interessi personali*, in Quotidiano Ipsa, 2023.

Ai fini dell'individuazione del domicilio, l'art 43 del Codice Civile, dispone che il “*domicilio di una persona è il luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi*”, sancendo così una pluralità di possibili relazioni rilevanti tra persona e luogo.¹²

Nella nozione di domicilio, considerato come la sede principali degli affari e degli interessi, l'Amministrazione Finanziaria comprendeva sia i rapporti economici, che morali, sociali e familiari.¹³

L'individuazione del domicilio era più complessa rispetto a quella della residenza, poiché era necessaria un'analisi qualitativa di vari elementi tra cui: la disponibilità di una residenza stabile, rapporti familiari, attività professionali, atti negoziali e comunque giuridicamente rilevanti come compravendite o donazioni, iscrizioni a circoli, club o enti sportivi. La Cassazione, con le sentenze n.11620 e 15314 del 2021, ha definito il domicilio fiscale come il luogo dove il contribuente esercita la gestione abituale dei propri interessi economici¹⁴. A conferma, di quanto affermato precedentemente, in un caso di doppia residenza Italia-Svizzera¹⁵, la S.C ha attribuito maggiore rilevanza alla situazione economica e lavorativa in corso in Italia, piuttosto che alla mera dichiarazione di residenza in Svizzera.

La giurisprudenza civile ha ritenuto necessario ravvisare una fondamentale differenza nella qualità di “*res juris*”¹⁶ del domicilio e di “*res facti*”¹⁷ della residenza. Il primo rappresenta una creazione del legislatore svincolata totalmente dalla presenza effettiva del soggetto, in quanto l'unico legame con il luogo deriva dalla intenzione di stabilirvi la sede principale degli affari e degli interessi (c.d. elemento soggettivo). Il secondo invece viene considerato una situazione di effettiva presenza del soggetto in un dato luogo. A tal proposito, soprattutto negli orientamenti giurisprudenziali per la determinazione del domicilio assumeva rilevanza il concetto di riconoscibilità da parte di terzi, che la

¹² G.MELIS, *La Nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario Italiano*, Edizioni Quasar, 2024, pag.25.

¹³ S. CENSI A. MAGLIARO, *Attribuzione di residenza fiscale in Italia sulla base del domicilio: irrilevante la permanenza sul territorio dello Stato*, in *Il Fisco*, 2022.

¹⁴ G. FERRANTI, *Residenza delle persone fisiche: gli interessi personali ed economici vanno valutati globalmente*, *Corriere Tributario*, n. 10/2021.

¹⁵ Cassazione, sentenza n. 18009/2022.

¹⁶ Cass 23 febbraio 1950 n.428, *Domicilio, residenza e dimora*.

¹⁷ Cass 6 aprile 1977, n 1309.

giurisprudenza individuava in relazione alla gestione e degli affari economico-patrimoniali, attribuendovi priorità rispetto al luogo delle relazioni effettive e familiari. In sintesi, la giurisprudenza, pur cercando di bilanciare il criterio formale con quello sostanziale, ha creato risultati spesso ambigui, causando incertezza per i contribuenti: anche in considerazione del necessario coordinamento con la normativa convenzionale: va ricordato infatti come anche recentemente, con la sentenza n. 29463 del 14 novembre 2024, la Cassazione nel cassare con rinvio una sentenza della CTR Abruzzo, abbia ribadito che: *“in materia di imposte sul reddito, le norme pattizie derivanti da accordi tra Stati prevalgono sulle corrispondenti norme nazionali per il carattere di specialità del loro ambito di formazione, dovendo la potestà legislativa essere esercitata nel rispetto dei vincoli derivanti, tra l'altro, dagli obblighi internazionali di cui all'art. 117, comma 1, Cost., attesa la ratio di evitare fenomeni di doppia imposizione”*.

Si tratta di una sentenza che applica correttamente il diritto internazionale e che supera di fatto posizioni giurisprudenziali non più attuali. La stessa Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 25/E del 2023, ha riconosciuto che la normativa interna in materia di residenza fiscale deve essere coordinata con le disposizioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni, la cui prevalenza sul diritto interno è pacificamente riconosciuta nell'ordinamento italiano e, in ambito tributario, riaffermata espressamente dall'articolo 169 del TUIR e dall'articolo 75 del D.P.R. del 29 settembre 1973, n. 600¹⁸.

1.2 Evoluzione del testo normativo

Con la riforma tributaria introdotta dal D.P.R n. 597/1973, il legislatore ha segnato il passaggio da un sistema di imposizione prevalentemente reale a uno di carattere prevalentemente personale, con l'obiettivo di dare attuazione ai principi di globalità dell'imposizione e della capacità contributiva, sanciti dall'art 53 della Costituzione.¹⁹

In questo assetto la residenza fiscale ha assunto un ruolo centrale e segna un cambiamento profondo con il passato, modificando radicalmente il criterio di collegamento tra contribuente e imposizione fiscale.

¹⁸ V.TAMBURRO, *La proroga del regime degli impatriati per i contribuenti non iscritti all'AIRE*, il Fisco, 2024.

¹⁹ G. MELIS, *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione dei redditi, profili critici e ipotesi ricostruttive*, Aracne, 2004, pag.29.

Fino ad allora, era ancora la nozione di cittadinanza a costituire il perno del rapporto tributario fra soggetto e collettività.

L'art 9 del T.U.I.D n. 645/1958 distingueva tra cittadini italiani e stranieri ai fini della determinazione del domicilio fiscale, e l'art 131 del medesimo T.U considerava soggetti all'imposta complementare "le persone fisiche, cittadini italiani o stranieri".²⁰

Il sistema di tassazione si basava su un insieme di imposte reali e cedolari ancorate ad un'applicazione del principio di territorialità²¹, mentre l'imposta complementare, di natura personale, aveva la funzione di assicurare una progressività dell'imposizione. In funzione dell'imposta complementare assumeva rilevanza la nozione di residenza fiscale, la quale si estendeva ai soggetti che avessero la dimora in Italia da oltre un anno, ancorché non iscritti nei registri anagrafici ed ai cittadini italiani residenti all'estero per ragioni di servizio pubblico.

Il principio di territorialità era inteso come espressione e limite del potere sovrano, nonché come la "dichiarazione di esistenza di uno Stato"²². In ambito fiscale la territorialità era vista di conseguenza come un limite alla potestà tributaria dello Stato, legittimato a sottoporre a tassazione solo quei presupposti impositivi che si fossero manifestati all'interno del proprio territorio.²³

Il rapporto reddito-territorio su cui si basava il criterio della cittadinanza, che ha sempre costituito un vero e proprio status dal carattere tendenzialmente permanente, è stato abbandonato a favore di quello della residenza fiscale, con il passaggio da un criterio di appartenenza politica all'ordinamento basato sulla dimora abituale o sulla titolarità di posizioni economicamente rilevanti nel territorio dello Stato.²⁴

Sul piano definitorio, il legislatore della riforma del '71 considerava fiscalmente residenti "*le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente, coloro che hanno nel*

²⁰ *Ibid*, pag.5.

²¹ In base all'aspetto interno del principio di territorialità, ovvero al principio di esclusività della legge tributaria, le leggi fiscali di uno Stato producono i loro effetti in via esclusiva nel territorio di detto Stato.

²²R. BAGGIO, *Il principio di territorialità e i limiti alla potestà tributaria*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2009, pag.5.

²³ F. OLIVETI, *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generali e recenti sviluppi*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2012, IV, pag.1135.

²⁴G.MELIS, *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione dei redditi, profili critici e ipotesi ricostruttive*, Aracne, 2004, pag.39.

territorio dello Stato la sede principale dei loro affari e interessi o vi dimorano per più di sei mesi dell'anno, nonché i cittadini residenti all'estero per ragioni di servizio nell'interesse dello Stato o di altri enti pubblici'' (art 2 co. D.P.R. n.597/73)²⁵.

Così si delineavano i criteri di appartenenza dell'ordinamento tributario, individuati nel luogo in cui il soggetto risiedeva stabilmente o in quello in cui era titolare di posizioni economiche rilevanti. L'iscrizione anagrafica veniva a costituire una sintesi di tali situazioni, divenendo un elemento costitutivo autonomamente rilevante.

Tuttavia, si rilevarono delle ambiguità nella norma in relazione alla mancanza di coordinamento con le disposizioni del codice civile e alla carenza di un riferimento temporale da ricondurre alla nuova nozione di sede principale di affari ed interessi e alla iscrizione anagrafica, manifestando chiare difficoltà di coordinamento tra i criteri di collegamento e la natura periodica dell'imposta sui redditi.

Tali circostanze hanno indotto il legislatore fiscale a rivisitare nuovamente la disposizione, nell'ambito del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986 n. 917. Il legislatore fiscale, con la disposizione citata, risolveva il problema del rapporto tra ordinamenti, attraverso il rinvio testuale alle nozioni civilistiche di domicilio e residenza e introduceva il requisito temporale con il più ampio concetto di "maggiore parte del periodo d'imposta", mantenendo l'alternatività degli elementi costitutivi della residenza fiscale.

1.3 Le fonti del diritto internazionale tributario

Le fonti del diritto internazionale sono indicate all'art 38 dello Statuto della Corte internazionale di giustizia: la consuetudine internazionale, i principi generali di diritto riconosciuti dalle nazioni civili, le convenzioni internazionali (norme pattizie).²⁶

Le prime due vincolano la generalità degli Stati della comunità internazionale, mentre la terza solamente gli Stati che vi aderiscono.

La norma consuetudinaria internazionale fondamentale, sulla quale si regge l'intero ordinamento internazionale, è riassunta nel concetto di "sovranità territoriale". Secondo

²⁵ *Ibid*, pag.40.

²⁶ L.TOSI, R.BAGGIO, *Lineamenti di Diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer,2022, pag.2.

tale norma, ciascuno Stato ha diritto di esercitare in via esclusiva il potere di governo del proprio territorio e ha il dovere, nel contempo, di astenersi dal penetrare e dall'agire senza autorizzazione nel territorio appartenente ad altri Stati. La formazione delle norme internazionali consuetudinarie, ritenute esistenti da una parte della dottrina, risponde ai requisiti delle consuetudini internazionali, derivando da comportamenti tenuti ininterrottamente nel tempo (*repetitio facti*), uniti alla convinzione che tale comportamento sia giuridicamente dovuto (*opinio iuris sive necessitatis*).²⁷

Una norma consuetudinaria internazionale, ormai consolidata nella prassi, è formulabile nei seguenti termini “*uno Stato è legittimato a tassare uno straniero solo in relazione a fattispecie che abbiano un collegamento sufficiente o ragionevole con il suo territorio*”. Ciò significa che il vincolo deve essere concreto e tangibile e non solo ipotetico e teorico. Il legame tra il contribuente e l'imposta dipende anche dalla natura dell'imposizione, distinguendo tra imposte “reali” e imposte “personali”. Le prime gravano esclusivamente su elementi oggettivi, quali il reddito o il patrimonio, senza tener conto delle condizioni personali, economiche o sociali del contribuente. Le seconde, invece, apprezzano la capacità contributiva del soggetto passivo tenendo conto della dimensione soggettiva cui risulta riferibile il fatto indice di attitudine alla contribuzione, come accade, ad esempio, nel caso dell'IRPEF.

Se il tributo è di natura reale, il collegamento deve essere rapportato all'atto oggetto di tassazione. Per i tributi di natura personale il collegamento deve riferirsi direttamente al contribuente. Di norma uno Stato non può assoggettare a tassazione uno straniero non residente per redditi prodotti all'estero. Tuttavia, qualora sussista un collegamento rilevante con lo Stato, quale ad esempio la residenza fiscale, quest'ultimo può esercitare il proprio potere impositivo anche sui redditi percepiti interamente all'estero.

Per quanto riguarda la seconda fonte, i principi generali di diritto delle nazioni civili rappresentano un'eccezione al principio della libertà legislativa di uno Stato, in quanto vincolano il legislatore al rispetto di valori e regole riconosciuti a livello internazionale. In linea generale, il legislatore nazionale dispone di ampi margini di discrezionalità nel sottoporre a imposizione fatti o situazioni che presentano elementi di estraneità rispetto al proprio territorio o ordinamento. Tuttavia, in assenza dell'autorizzazione degli altri

²⁷ *Ibid*, pag.3.

Stati deve escludersi la possibilità per uno Stato di esercitare poteri coercitivi al di fuori dei propri confini territoriali. Il principio di esclusività della legge tributaria stabilisce che la legge tributaria di uno Stato opera esclusivamente nel suo territorio, in conformità con il principio di sovranità territoriale, riconosciuto anche a livello internazionale.²⁸

A tal proposito per evitare conflitti tra le pretese fiscali di due Stati sovrani, entrambi titolari di potestà impositiva originaria, vengono stipulate le Convenzioni fiscali internazionali contro le doppie imposizioni. Si tratta di Trattati stipulati in forma scritta tra soggetti dotati di capacità di diritto internazionale, aventi lo scopo di risolvere o attenuare i conflitti derivanti dalle pretese fiscali dei due Stati sovrani, entrambi titolari di una potestà impositiva originaria, che assumo la qualifica di Stati contraenti.²⁹

In queste fattispecie si utilizzano i criteri di collegamento, che vengono applicati in maniera concorrente, consentendo a ciascuno Stato di esercitare la materia fiscale di appartenenza secondo regole condivise.

Il primo criterio cardine riguarda la tassazione dell'utile mondiale (*Worldwide Income Taxation*), il quale si riferisce ai soggetti fiscalmente residenti ai fini dell'individuazione dei redditi che concorrono a formare la base imponibile: tutti i redditi ovunque prodotti vengono attratti nella sfera impositiva dello Stato di residenza del contribuente.

Il secondo criterio riguarda i soggetti non residenti ai quali la tassazione è regolata dal c.d. principio di territorialità (*Source Taxation of Income System*), secondo il quale per i non residenti vengono tassati i soli redditi prodotti nello Stato non di residenza.

In conclusione, il sistema di imposizione fiscale internazionale si basa su principi che sono volti a garantire un equilibrio tra la sovranità statale a livello fiscale e l'esigenza di evitare la doppia imposizione.

Il rispetto della sovranità statale implica che ciascuno Stato possa esercitare la propria potestà impositiva, in relazione a fattispecie che presentano un reale collegamento con il proprio territorio. Nella prassi, tuttavia, si possono verificare situazioni di conflitti fra Stati, che rendono necessarie l'applicazione delle Convenzioni contro le doppie

²⁸ *Ibid*, pag.5.

²⁹ C.GARBARINO, *Manuale di Tassazione internazionale*, Wolters Kluwer, 2012, pag.25.

imposizioni, in modo da riequilibrare le differenti pretese fiscali fra Stati, stabilendo criteri chiari e precisi per la ripartizione della potestà impositiva.

Allo stesso modo, l'applicazione del principio della *worldwide taxation* per i soggetti fiscalmente residenti e del principio della *source taxation* per i non residenti, soddisfa l'esigenza di garantire un equilibrio nel riparto della potestà impositiva degli Stati. Ciò consente una tassazione coerente e bilanciata dei redditi, riducendo il rischio che il contribuente sia gravato eccessivamente da imposizioni derivanti dalla sovrapposizione di pretese fiscali concorrenti.³⁰

1.3.1 Modello OCSE

Il Multilateralismo come modello di relazione e interazione fra Stati sovrani ha una vocazione universale poiché mira a superare i particolarismi nazionali. Tale tendenza ha trovato forma nella cooperazione interstatale e nell'istituzione di organizzazioni sovranazionali, come ONU e OCSE, che favoriscono il dialogo e la collaborazione su scala globale.

La Società delle Nazioni Unite, si concentrò sulla lotta contro la doppia imposizione internazionale attraverso la predisposizione di un modello uniforme di trattato che venne accolto e poi perfezionato dall'OEEC (*Organization for European Economic Cooperation*) e dal suo successore OECD (*Organization for Economic Operation and Development*).

Quest'ultima organizzazione con una risoluzione del 1956, istitutiva al suo interno il Comitato Fiscale per lo "studio di problemi relativi alla doppia tassazione e di altre problematiche fiscali di natura tecnica" che dal 1971 è diventato il "Comitato per gli affari sociali"³¹.

Con riferimento all'attività svolta dal Comitato relativo al problema della doppia imposizione, notevole importanza rivestì il Modello di Convenzione elaborato nel 1963, con successiva revisione nel 1977 e poi nel 1992 del "Modello di Convenzione sulla doppia imposizione sul reddito e sul patrimonio" (Modello OCSE). Parallelamente nel 1980 le Nazioni Unite elaborarono il Modello ONU, che era stato concepito con

³⁰ STUDIO ASSOCIATO CMNP, *Principio di residenza, cittadinanza e territorialità*, il Sole 24 Ore, 2025.

³¹ C.GARBARINO, *Manuale di Tassazione Internazionale*, Wolters Kluwer, 2009, pag.162.

l'obiettivo di offrire un trattamento preferenziale ai cd. Stati della fonte, che spesso coincidevano con i Paesi in via di sviluppo.

A differenza del Modello OCSE, quest'ultimo risponde maggiormente a interessi di carattere politico ed economico e non solo a interessi esclusivamente fiscali, in modo da favorire il soddisfacimento dei bisogni primari dell'economia ancora in fase di sviluppo.³²

Il Modello OCSE è stato elaborato per risolvere le situazioni di doppia residenza, che si verificano quando due Stati, ciascuno sulla base propria normativa interna, considerano contemporaneamente residente nel proprio territorio il medesimo contribuente.

Si tratta di un modello che non costituisce fonte del diritto e che opera una scelta di compromesso, provvedendo linee guida e clausole esemplificative che gli Stati contraenti tendono a tenere in considerazione in fase di negazione, ma da cui possono anche discostarsi, soprattutto per quanto attiene al contenuto specifico delle rispettive posizioni negoziali e mediazione degli Stati contraenti.³³

Quest'ultimo prevede apposite norme, come l'art. 4, che nei casi di doppia residenza, stabiliscono alcune regole (*tie-breaker rules*) per definire l'unica residenza ai fini convenzionali. I citati criteri, noti come "*tie breaker rule*", sono applicati in ordine gerarchico per determinare quale Stato abbia un legame più radicato con il contribuente. Tuttavia tali disposizioni entrano in vigore solo se, in base alla normativa interna di entrambi gli Stati coinvolti, il soggetto risulta residente fiscale in entrambi gli Stati e se vi sia un vantaggio per il contribuente.

L'applicazione delle disposizioni convenzionali è strettamente subordinata alla previa definizione di un'unica residenza della persona. Ai sensi dell'art 4 del Modello OCSE, il diritto di assoggettare ad imposizione un reddito spetta nella maggior parte dei casi allo Stato di residenza, sia che il reddito derivi da uno solo dei due Stati sia che derivi da fonti situati in entrambi.³⁴

Come criterio principale, l'art 4 del Modello OCSE prevede che, in caso di doppia residenza, la preferenza per dirimere il conflitto venga data allo Stato dove il contribuente possiede un'abitazione permanente.

³² A. DE LUCA, A. BAMPO, *la stabile organizzazione in Italia*, IPSOA, 2009, pag. 64.

³³ *Ibid*, pag. 65.

³⁴

Ciò implica che la residenza venga attribuita allo Stato nel quale l'individuo ha la disponibilità effettiva e continuativa di un'abitazione, a prescindere dalla titolarità giuridica dell'immobile.³⁵

Infatti, come sottolineato dalla Cassazione nella sentenza 10/11/2017 n.26641, la disposizione convenzionale, nel fare riferimento alla natura permanente o meno dell'abitazione, contempla un elemento di fatto e non di diritto, poiché deve considerarsi permanente l'abitazione in cui un soggetto sia in grado di risiedere stabilmente, a prescindere dall'esistenza o dalla qualità di un titolo giuridico.

Qualora non sia determinabile l'abitazione permanente o il soggetto ne disponga in entrambi gli Stati, entra in gioco il criterio del “centro degli interessi vitali”, cioè il luogo nel quale le relazioni familiari e sociali ed economiche del contribuente sono più strette. Qualora non sia individuabile il centro degli interessi vitali, il contribuente si considera residente nel Paese in cui soggiorna abituale.

Come criterio residuale, l'art 4 del Modello OCSE fa riferimento alla nazionalità, intesa come cittadinanza. Qualora anche questo criterio non sia sufficiente a dirimere il conflitto, la questione viene rimessa, in ultima istanza, alla procedura amichevole tra le autorità competenti dei due Stati contraenti, come disciplinata dall'art 25 del medesimo Modello.

1.3.2 La nozione di abitazione permanente

L'abitazione permanente è un concetto chiave nella determinazione della residenza fiscale di un contribuente secondo il Modello di Convenzione OCSE. Essa non si riferisce esclusivamente alla proprietà dell'immobile, ma riguarda la disponibilità continuativa di un'abitazione destinata all'uso quotidiano.

L'irrilevanza del titolo giuridico è fondamentale per la definizione del concetto, ciò che conta è la possibilità di usufruire dell'abitazione in maniera effettiva. L'espressione utilizzata dal Modello OCSE, “*a permanent home available to him*” deve essere

³⁵ Precisa il Commentario all'art. 4 del Modello OCSE che (par. 13), con riferimento alla nozione di abitazione, risulta opportuno osservare che qualsiasi forma di abitazione può essere presa in considerazione (casa o appartamento di proprietà, o locato dalla persona fisica, stanza arredata presa in locazione). La permanenza nella abitazione risulta essenziale; ci. implica che la persona fisica abbia fatto quanto necessario per avere la dimora a sua disposizione sempre e continuamente, e non in modo occasionale. A. SAVONARA E FABRIZIO VISMARA, *Rivista di diritto tributario*, 2024.

interpretata come una situazione di fatto piuttosto che una situazione di diritto.³⁶ Questo significa che non è necessario essere proprietari dell'immobile per far scattare la residenza fiscale, ma è sufficiente poterne usufruire stabilmente per un periodo d'imposta non definito³⁷.

Un esempio concreto si trova nella sentenza n.194/2/2024, la Corte tributaria di primo grado di Savona³⁸ ha affermato che la semplice esistenza di un contratto di locazione non è sufficiente a dimostrare la residenza fiscale se non supportata da altre prove, come bollette, attività lavorative o documenti che dimostrino un effettivo collegamento con il luogo. Questo rafforza il concetto che la residenza fiscale non è una nozione meramente formale, ma al fine di dirimere il conflitto di doppia imposizione fra più Stati contraenti, ci si deve basare su una valutazione concreta della vita del contribuente.

Il Commentario OCSE opera una distinzione significativa tra due situazioni. Nel caso di un immobile posseduto dal contribuente ma concesso in locazione a terzi, egli perde la disponibilità effettiva dell'abitazione, che quindi non può più essere considerata abitazione permanente ai fini fiscali. Diversamente, se l'immobile è messo a disposizione dei familiari, esso può ancora essere considerato un'abitazione permanente, in quanto rimane nella sfera di disponibilità del contribuente.

Un'interpretazione interessante in tal senso è contenuta nella sentenza n.301/1/2024 della Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Verona, in un caso di doppia residenza Italia-Svizzera. La Corte ha sottolineato che ciò che si deve tenere in considerazione è la disponibilità materiale dell'abitazione di cui il contribuente può usufruire a suo piacimento³⁹. Il Commentario all'art. 4 chiarisce alcuni casi particolari: ad esempio un'abitazione messa in vendita senza acquirente non è considerata abitazione permanente, poiché non è più a disposizione del contribuente. Oppure un'immobile affittato a terzi non è più nella disponibilità diretta del proprietario e non può essere considerato abitazione permanente. Allo stesso modo, anche una casa familiare a disposizione del

³⁶ Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 21/09/2017) 10/11/2017, n. 26640.

³⁷ Cass. civ., Sez. V, Sent., (data ud. 21/09/2017) 10/11/2017, n. 26639.

³⁸ La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di SAVONA, 194/2/2024.

³⁹ F. COPPOLA A. POMPILI, *La residenza fiscale nella normativa convenzionale*, Il Fisco, 2006.

contribuente per soggiorni regolari, se vi è uso continuativo può essere considerata abitazione permanente.

La determinazione di abitazione permanente dell'immobile è decisiva per evitare fenomeni di elusione fiscale che si possono verificare, per esempio, cambiando la titolarità di un contratto di locazione o vendendo l'abitazione in maniera fittizia o temporanea.

Tuttavia questa impostazione, seppure all'apparenza di facile individuazione può presentare alcune criticità. In alcuni casi, le autorità fiscali possono contestare la residenza fiscale su elementi indiziari piuttosto che su prove concrete, creando incertezza sui contribuenti.

Un esempio è fornito dalla Corte tributaria di secondo grado del Veneto⁴⁰, in un caso in cui il contribuente, separato dalla moglie, sosteneva di non aver abitazione permanente in Italia, ma di risiedere in Russia. Tuttavia, la Corte ha ritenuto che l'abitazione dell'ex moglie, nella quale il contribuente soggiornava saltuariamente, potesse comunque essere qualificata come abitazione permanente. Tale conclusione è stata motivata dal fatto che l'immobile in Russia, indicato dal contribuente come sua residenza, non risultava coerente con il suo stile di vita benestante, rendendo poco credibile un soggiorno effettivo in tale abitazione.

Insomma, l'applicazione del criterio dell'abitazione permanente può generare margini di incertezza, poiché la semplice presenza occasionale in un'abitazione non dovrebbe, di per sé, legittimare la sua qualificazione come abitazione permanente ai fini fiscali.

Se questa logica venisse applicata rigidamente, si potrebbero generare situazioni paradossali, come il considerare residente un soggetto solo per il fatto di ricevere ospitalità o di disporre di una stanza a casa di un parente. In questi casi sarebbe utile stabilire criteri chiari e creare una distinzione netta fra “uso occasionale” e “uso abituale” dell'abitazione.

⁴⁰ Sentenza n.862/3/2024.

1.3.3 Modello Statunitense

Il sistema fiscale Statunitense, si distingue dagli altri Paesi per la sua particolare definizione di residenza fiscale e per il modo in cui gestisce le doppie imposizioni, attraverso una combinazione di trattati bilaterali e leggi nazionali.

La residenza fiscale negli Stati Uniti è regolata dall' *Internal Revenue Code* (IRC), Sezione 7701(b) e si basa su due principali criteri. Il primo criterio si basa sul possesso della *Green Card*: chi la possiede è considerato fiscalmente residente negli Stati Uniti, indipendentemente dal tempo trascorso nel Paese. Questo status permane fino alla revoca o abbandono formale della *Green Card*.⁴¹

L'altro criterio fondamentale si basa sul “*substantial presence test*”: si considera un individuo fiscalmente residente negli Stati Uniti, se è stato presente almeno 31 giorni nell'anno corrente e se la somma degli ultimi tre anni dei giorni trascorsi nel territorio supera i 183 giorni.⁴²

Il sistema fiscale statunitense si basa sul *worldwide principle*, secondo cui i residenti fiscali, inclusi i cittadini statunitensi, sono soggetti a tassazione sui redditi ovunque prodotti nel mondo. Un aspetto peculiare del modello statunitense è l'importanza attribuita alla cittadinanza, che, accanto alla residenza, costituisce un criterio autonomo per determinare l'obbligo fiscale. Di conseguenza anche un cittadino statunitense stabilmente residente all'estero è tenuto a dichiarare i propri redditi negli Stati Uniti. Tale impostazione è rafforzata dalla cosiddetta *saving clause*, contenuta nella maggior parte dei trattati firmati dagli Stati Uniti, che consente allo Stato di mantenere il proprio potere impositivo sui cittadini nonostante le previsioni convenzionali.⁴³

In pratica, la “*saving clause*” esclude la possibilità che un trattato possa ridurre o modificare le modalità di tassazione previste dalla normativa statunitense per i cittadini e i residenti USA. Questo permette di sottoporre a tassazione negli Stati Uniti anche i redditi prodotti da cittadini residenti fiscalmente in un altro Stato, ma soggetti a imposizione negli Stati Uniti in forza della loro cittadinanza. Infatti gli Stati Uniti sono l'unico Paese

⁴¹ SUNG-SOO-HANN, *The Harmonization of Tax Treaties and Domestic Law*, 2010, pag.9.

⁴² *Ibid*, pag.10.

⁴³ AVI-YONAH, *Sunt Pacta Servanda, the problem of tax treaties overrides*, 2022, University of Michigan Law school, pag.4.

che adotta il criterio della cittadinanza, per individuare i soggetti fiscalmente residenti nel territorio statunitense.⁴⁴

Nel 2006 gli Stati Uniti hanno adottato il nuovo modello di Convenzione contro le doppie imposizioni, sostituendo il modello del 1996. Una delle principali differenze rispetto al modello OCSE è costituita dal fatto che, l'applicazione delle Convenzioni redatte secondo il modello Statunitense non possono limitare i benefici previsti dai diritti interni degli Stati contraenti, vigenti alla data della stipula della Convenzione o introdotti successivamente.

Diversamente dal modello OCSE, gli USA applicano il principio del “*treaty override*”, in quanto si riservano il diritto di modificare unilateralmente i trattati fiscali con leggi nazionali, contrariamente al principio “*Pacta Sunt Servanda*” della Convenzione di Vienna⁴⁵.

Il sistema fiscale statunitense è stato più volte criticato dall'OCSE, in quanto il “*treaty override*” mina la certezza giuridica e può facilmente causare la doppia imposizione, dando rilevanza al principio della cittadinanza fiscale.

1.3.4 Convenzioni contro le doppie imposizioni

Gran parte delle limitazioni all'esercizio della potestà tributaria da parte dei singoli Stati trova fondamento nelle Convenzioni contro la doppia imposizione internazionale. La funzione principale del Modello OCSE, così come delle Convenzioni bilaterali da esso ispirate, è proprio quella di evitare la doppia imposizione ⁴⁶. Tale obiettivo viene perseguito mediante la definizione, su base negoziale bilaterale, di un quadro normativo che stabilisce sia i criteri per il riparto della potestà impositiva tra gli Stati contraenti, sia le disposizioni volte a prevenire i fenomeni di doppia imposizione derivanti da un'applicazione imperfetta o disallineata delle normative interne.

⁴⁴ L'articolo 1, paragrafo 2 della Convenzione contro le doppie imposizioni attualmente in vigore tra gli Stati Uniti e l'Italia prevede che “*Nonostante le disposizioni della presente Convenzione, ad eccezione del paragrafo 3 di questo articolo, uno Stato contenente può assoggettare ad imposizione: i propri residenti (definiti ai sensi dell'articolo 4 (Residenti); b) i propri cittadini a motivo della cittadinanza, come se tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo degli Stati Uniti d'America non esistesse alcuna Convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito e per prevenire le frodi e le evasioni fiscali*”

⁴⁵ AVI-YONAH, *Sunt Pacta Servanda, the problem of tax treaties overrides*, cit., pag.4.

⁴⁶ C. GARBARINO, *Manuale di Tassazione Internazionale*, Wolters Kluwer, 2009, pag.160.

Le disposizioni convenzionali sono dunque precetti di distribuzione o delimitazione: esse non comportano l'ingerenza del diritto straniero nell'ordinamento interno, ma pongono dei limiti alla potestà legislativa.

Le Convenzioni internazionali entrano a far parte dell'ordinamento giuridico nazionale attraverso un procedimento regolato dall'articolo 80 della Costituzione. In base a tale disposizione, il Parlamento è tenuto ad approvare, mediante legge, la ratifica dei trattati internazionali di particolare rilievo, tra cui anche le convenzioni. Successivamente il Presidente della Repubblica è autorizzato procedere con la ratifica della Convenzione. Contemporaneamente, con la legge di ratifica viene disposto anche l'ordine di esecuzione, ovvero una norma con cui si stabilisce che la Convenzione ha efficacia nell'ordinamento interno. In questo modo, il testo del trattato diventa vincolante e direttamente applicabile in Italia.⁴⁷

L'ordine di esecuzione di un trattato internazionale viene generalmente conferito attraverso una legge ordinaria, che ne autorizza la piena applicazione nel nostro ordinamento giuridico. Ciò significa che il trattato, una volta recepito, assume lo stesso rango di una legge ordinaria integrandosi nel sistema normativo nazionale.

Di norma le disposizioni dei trattati internazionali prevalgono sulle leggi interne, in virtù del principio secondo cui la legge speciale (in questo caso la norma convenzionale) ha prevalenza sulla legge generale dell'ordinamento nazionale.

Questo principio è confermato dalle sentenze della Corte di Cassazione, 24 ottobre 2007, n.348 e 349, che hanno ribadito la necessità di garantire la superiorità delle norme pattizie rispetto a quelle interne, in particolare quando derivano da obblighi internazionali assunti dallo Stato⁴⁸. Solitamente le Convenzioni adottate dagli Stati riprendono modelli già formulati da organizzazioni internazionali, come i modelli predisposti dall'OCSE o dall'ONU o da autorità di alcuni Paesi, come i modelli messi a punto dagli Stati Uniti d'America e dai Paesi Bassi.

⁴⁷ Art 80 della costituzione, ‘*Le Camere autorizzano con legge la ratifica dei trattati internazionali che sono di natura politica, o prevedono arbitrati o regolamenti giudiziari, o importano variazioni del territorio o oneri alle finanze o modificazioni di leggi*’.

⁴⁸ Tuttavia, è sempre vigente quanto disposto dall'art 169 TUIR secondo cui ‘le disposizioni del presente testo unico si applicano se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizioni’ A. FAZIO, *La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi*, in *Diritto e Pratica Tributaria* 2017, pag.1808.

Il conflitto tra lo Stato di residenza del contribuente e lo Stato in cui il reddito è prodotto (Stato della fonte) viene risolto stabilendo quale dei due Stati abbia il diritto esclusivo di imporre la tassazione. Tuttavia, in alcuni casi specifici, entrambi gli Stati possono essere legittimati a tassare lo stesso reddito, secondo quanto previsto dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni. In queste situazioni spetta allo Stato di residenza adottare un meccanismo per eliminare la doppia imposizione, utilizzando uno dei metodi previsti dall'art 23 del Modello OCSE, ovvero il modello del credito d'imposta o il metodo dell'esenzione.⁴⁹

In alternativa lo Stato di residenza può essere tenuto a esentare dalla tassazione il reddito già sottoposto a imposta nell'altro Stato o a concedere una detrazione per le imposte versate all'estero, riducendo così l'imposizione fiscale nazionale sullo stesso reddito.

Di conseguenza l'applicazione dei trattati fiscali internazionali dipende dalla determinazione preliminare della residenza fiscale del contribuente. Il passaggio è necessario in quanto consente di stabilire quale dei due Stati contraenti abbia il diritto di tassare la persona fisica su tutti i suoi redditi, ovunque prodotti.

Se si guarda alle definizioni di residenza fiscale contenute nelle Convenzioni stipulate con i principali Stati europei ed extraeuropei, si nota come esse siano conformi al modello stipulato dall'art 4 dell'OCSE.

Il modello non sostituisce le nozioni unilateralmente previste dagli Stati contraenti, ma si limita a stabilire i criteri per risolvere conflitti che potrebbero insorgere fra gli Stati.⁵⁰ Per prevenire la doppia imposizione, le Convenzioni internazionali basate sul Modello OCSE, stabiliscono una serie di *tie-breaker rules* applicate secondo un ordine gerarchico.

Un esempio significativo di risoluzione dei conflitti in materia di doppia imposizione è rappresentato dalla sentenza della Corte di Cassazione del 18 dicembre 2023⁵¹. In tale occasione, la Corte ha stabilito che un cittadino italiano, impiegato negli Emirati Arabi Uniti (UAE), può essere considerato residente fiscale negli UAE ai sensi dell'articolo 4,

⁴⁹ Con il criterio dell'esenzione i redditi prodotti all'estero da un residente sono esentati dall'imposta nello Stato di residenza. Mentre il criterio del credito d'imposta, che è il più usato, viene consentito al residente di detrarre dall'imposta nazionale quella pagata in un altro Stato per il medesimo reddito, L.TOSI, R. BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer, pag.11.

⁵⁰ G.MELIS, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, Edizioni quasar, 1994, pag.39.

⁵¹ G. BERETTA, Case number 35284, Italy-United Arab Emirates Income Tax Treaty, IBFD, 2024.

comma 1, della Convenzione fiscale Italia-UAE, nonostante negli Emirati Arabi non sia applicata un'imposta sul reddito individuale.

La Corte ha chiarito che per essere qualificato residente ai fini della Convenzione, non è necessario essere effettivamente tassati nel Paese di residenza, ma basta essere potenzialmente soggetti a tassazione secondo la normativa locale.

Inoltre, la S.C ha sottolineato che il certificato di residenza fiscale non è l'unico mezzo valido per dimostrare la residenza, essendo possibile fornire come prova altre evidenze documentali. La Suprema Corte ha deciso a favore del contribuente, ritenendo che si potesse qualificare come residente degli Emirati Arabi ai sensi dell'articolo 4, comma 1, della Convenzione. Di conseguenza, il contribuente doveva essere tassato esclusivamente nel Paese di residenza e l'Italia era tenuta a restituire le imposte trattenute, poiché il fatto di non essere assoggettato a tassazione nell'altro Stato non è ostativo all'esclusione da qualsiasi imposta sul reddito in Italia.

La decisione sottolinea la supremazia delle norme dei trattati internazionali, rispetto alle leggi fiscali interne, specialmente in contesti di mobilità internazionali e situazioni di doppia tassazione.

Un'applicazione concreta del principio è contenuta nella recente sentenza n.7914/2024 della Corte di Giustizia Tributaria di II grado del Lazio, che ha riconosciuto l'esenzione fiscale ai sensi dell'art 49 della Convenzione di Vienna del 1963 per i redditi di un dipendente dall'Ambasciata del Brasile residente in Italia. La Corte ha ribadito come le disposizioni convenzionali, in virtù del principio di specialità, prevalgono sulla normativa fiscale nazionale, anche qualora il soggetto risulti anagraficamente residente in Italia. La suddetta sentenza conferma l'approccio sistemico richiesto per l'interpretazione delle convenzioni e sottolinea il carattere vincolante degli obblighi internazionali, ai sensi dell'art 10 della Costituzione.

La residenza fiscale, infatti, è subordinata alla natura dei redditi piuttosto che al mero dato di residenza anagrafica, mettendo al centro una funzione sostanziale e funzionale del diritto tributario internazionale.

1.4 La nuova disciplina

L'articolo 1 del decreto legislativo 27 dicembre 2023 n.209 sostituisce l'articolo 2 comma 2 del TUIR con la seguente formulazione: *“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”*.⁵²

A riguardo, l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.20/E del 4 novembre 2024, ha fornito chiarimenti sulle nuove istruzioni operativi in materia di residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti, in attuazione di quanto previsto dal decreto legislativo n. 209/2023.

Un particolare aspetto innovativo introdotto dalla nuova riforma riguarda i vari criteri di collegamento con il territorio previsti dall'art 2 Tuir. Questi, infatti, sono tutti accumulati dal fatto che il contribuente deve essere fisicamente presente nel territorio dello Stato, generando un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche.⁵³

La riforma non si limita a prevenire la doppia imposizione, ma mira ad allinearsi ai principi sanciti dall'Unione Europea e dall'OCSE. In questo contesto è utile sottolineare che, in materia di IRPEF, la potestà impositiva dello Stato sui redditi dipende dalla qualifica fiscale del contribuente, ossia dalla sua residenza o meno nel territorio italiano, in riferimento al periodo d'imposta di competenza.⁵⁴

I principi alla base della riforma mirano a garantire una maggior coerenza e adeguamento alle migliori prassi internazionali, armonizzando le disposizioni interne con quanto sottoscritto dall'Italia in sede di Convenzioni contro le doppie imposizioni.

⁵² L. PEVERINI, *Le modifiche all'art. 2 Tuir e l'emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, in Rivista Tributario, 2024.

⁵³ L. PEVERINI, *Le modifiche all'art 2 Tuir e l'emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, Rivista di diritto tributario, 2024.

⁵⁴ G. SALVI, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, IPSOA, 2024.

Inoltre, la riforma punta ad allinearsi ai regimi fiscali speciali previsti per i soggetti che trasferiscono la propria residenza in Italia, considerando anche la necessità di un adeguamento normativo per disciplinare in maniera più adeguata l'impatto fiscale dello *smart working*.⁵⁵

Con riferimento alla miglior prassi internazionale, si ritiene che il legislatore delegante abbia tratto ispirazione dalla definizione di residenza fiscale prevista nell'ordinamento di alcuni Paesi selezionati, senza tuttavia dare un'indicazione puntuale su quali sarebbero stati, a livello comparatistico, gli ordinamenti presi a modello.

Per quanto riguarda l'armonizzazione con le Convenzioni contro le doppie imposizioni, la riforma mira a coordinare il diritto nazionale con le disposizioni convenzioni, per evitare conflitti tra Stati in merito alla residenza fiscale. A tal fine, viene previsto il ricorso alle “*tie breaker rules*” contenute nell'art 4, paragrafo 2, del Modello di Convenzione OCSE, che stabiliscono i criteri per la risoluzione dei casi di doppia residenza.

La riforma avrebbe rappresentato un'opportunità ideale per importare nel nostro ordinamento l'istituto del frazionamento del periodo d'imposta, noto come “*split year*”. Questo meccanismo, già previsto a livello convenzionale nei trattati fiscali con Germania e Svizzera, consente di suddividere l'anno fiscale in due distinti periodi in base alla data del trasferimento di residenza, riducendo il rischio di doppia imposizione e garantendo una maggiore equità nella determinazione della tassazione.

In relazione ai regimi speciali destinati ai soggetti che trasferiscono la residenza in Italia, la riforma conferma che, per poter accedere ai regimi agevolativi dedicati ai lavoratori impatriati e ai pensionati esteri, il contribuente deve aver risieduto all'estero per un certo numero di anni.

Nell'ambito dell'attuazione della riforma, l'art 5 del d.lgs. 209/2023 introduce disposizioni nuove per chi rientra in Italia, permettendo la prova della non residenza fiscale attraverso il ricorso alle Convenzioni internazionali, concedendo maggiore flessibilità nella dimostrazione della residenza pregressa.⁵⁶

⁵⁵ D.AVOLIO S.GRILLI, *Riforma della fiscalità internazionale*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2024, pag.33.

⁵⁶ *Ibid*, pag.33.

Un'altra conseguenza derivante dall'applicazione delle nuove norme è l'applicazione del criterio della presenza fisica ai lavoratori in *smart working*. Chiunque lavori da remoto per la maggior parte dell'anno fiscale in Italia sarà considerato fiscalmente residente, indipendentemente da dove è situato il datore di lavoro o l'origine dei redditi, a meno che in base alla Convenzione contro le doppie imposizioni applicabile la residenza fiscale debba considerarsi situata in un altro Stato.

1.5 Nuova definizione di domicilio

Ai fini dell'individuazione della residenza e del domicilio, l'articolo 2 del TUIR rinviava a quanto disposto dall'art 43 del codice civile che definisce il domicilio il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi e la residenza come il luogo in cui la persona ha dimora abituale.⁵⁷

La nozione di residenza, intesa come dimora abituale, è rimasta invariata con la riforma e si è consolidata anche attraverso vari orientamenti di giurisprudenza e prassi.

Quest'ultima è definita come una situazione giuridicamente rilevante fondata su due elementi: un elemento oggettivo, rappresentato dalla stabile permanenza in un determinato luogo, che non richiede né la continuità né la definitività della dimora e un elemento soggettivo, costituito dall'intenzione del soggetto di stabilirvi la propria residenza in modo duraturo.⁵⁸

Il criterio alternativo del domicilio è stato ridefinito con la riforma normativa adottando un approccio di natura sostanziale in linea con la prassi internazionale e le Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Come evidenziato dalla Circolare 20/E del 2024 dell'Agenzia delle Entrate, la riforma *“modifica il criterio di collegamento ai fini della determinazione della residenza delle persone fisiche sostituendo il criterio civilistico del domicilio con un criterio di natura sostanziale, mutuato dalla prassi internazionale e dalle Convenzioni per evitare le doppie*

⁵⁷ M.BRUSATERRA, *La determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, il Sole 24 Ore, 2024.

⁵⁸ D.AVOLIO S.GRILLO, *Riforma della fiscalità internazionale*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2024, pag.41.

*imposizioni, in cui il domicilio è il luogo dove si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari del contribuente’’.*⁵⁹

La norma che ha modificato la nozione di domicilio è da considerarsi innovativa e non interpretativa. Di conseguenza, essa trova applicazione solo nei confronti delle fattispecie che si sono verificate dal 1° gennaio 2024 senza avere effetti retroattivi nelle situazioni precedenti.

A conferma di questa interpretazione, la Corte di Cassazione con la sentenza 18 luglio 2024 n. 19843, ha evidenziato il carattere intertemporale della disposizione, richiamando l’articolo 7 della normativa, il quale espressamente stabilisce che le nuove disposizioni entreranno in vigore all’inizio del nuovo anno solare.

L’aspetto particolarmente innovativo riguarda l’esclusione di qualsiasi rilevanza degli elementi economici e patrimoniali nella determinazione del domicilio. Questa modifica rappresenta un netto cambiamento rispetto al passato e incide significativamente sull’applicazione delle norme⁶⁰ Infatti, non si fa più riferimento alla definizione data dal Codice Civile, che lo definiva come il luogo in cui la persona gestisce i propri affari e interessi principali, ma con la recente riforma, viene inteso come il luogo dove una persona sviluppa le proprie relazioni personali e familiari, spostando il fulcro dalla sfera economica a quella personale.

Come precisato nella Circolare n.20/E del 2024 dell’Agenzia delle Entrate, l’obiettivo è quello di ridurre il contenzioso tributario che derivava dall’applicazione del concetto del domicilio in senso civilistico.⁶¹

L’Agenzia delle Entrate chiarisce che le “relazioni personali e familiari” non si riferiscono unicamente ai rapporti “ufficiali”, come matrimonio o unione civile, ma includono anche legami stabili e radicati, purché fondati su elementi certi e tangibili.

L’articolo 2, comma 2, del TUIR, come modificato dalla riforma del 2023, fornisce una definizione più precisa di domicilio, ponendo particolare attenzione al legame tra il

⁵⁹ A.VERONESE M.ZAMMARELLI, *Nuova disciplina della residenza fiscale, le istruzioni operative dell’Agenzia*, Fisco Oggi, 2024.

⁶⁰ L.PEVERINI, *Le modifiche all’art 2 Tuir e l’emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, Rivista di diritto tributario, 2024.

⁶¹ M.BRUSATERRA, *La determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche: i chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate* Sole 24 ore, cit.,2024.

contribuente e i suoi familiari. In questa prospettiva, il domicilio è individuato nel luogo fisico in cui si sviluppano concretamente le relazioni personali del contribuente. Non vengono invece considerati rilevanti i rapporti coltivati esclusivamente in forma virtuale, in quanto privi di un effettivo radicamento territoriale.

La qualificazione del tipo di relazioni umane che possono rilevare ai fini della determinazione del domicilio è dubbia, in quanto il tipo di relazione menzionate dall'articolo in questione è molto ampia. Il riferimento alla famiglia può fornire una prima e importante indicazione, poiché deve trattarsi di relazioni in senso ampio di carattere affettivo, escludendo tutte le relazioni di carattere superficiale.

Tuttavia, risulta complesso effettuare una relazione astratta, in quanto i criteri da considerare possono variare caso per caso. Tra i fattori rilevanti rientrano, ad esempio, i rapporti di convivenza e i legami con la comunità locale, come l'iscrizione ricorrente a circoli culturali o sportivi. Non devono inoltre essere trascurate le condotte attraverso il quale il soggetto manifesta, in modo concreto e tangibile, la volontà di mantenere un legame effettivo con il territorio italiano.

Infatti, in virtù della modifica del concetto di domicilio ora il collegamento con il contribuente deve essere di tipo fattuale.

La presenza fisica assume ora un concreto peso specifico. Nella previgente disciplina, dove il domicilio era legato alla sfera degli interessi economici e patrimoniali, era possibile legare territorialmente all'Italia una persona fisica anche a prescindere dal fatto questa fosse fisicamente presente per la maggior parte del periodo d'imposta all'interno dei confini territoriali.

Per stabilire il domicilio nel territorio italiano, è necessario prendere in considerazione tutte le azioni concrete, che dimostrino un effettivo radicamento reale e duraturo tra il territorio e il contribuente. La Circolare in commento chiarisce che la valutazione deve essere effettuata non in termini generici, ma caso per caso, poiché ogni situazione può presentare fattori e diverse caratteristiche che possono variare la determinazione finale.⁶²

⁶² M. PIAZZA M. FOLLI, *Residenza persone fisiche: interessi familiari decisivi*, Il Sole 24 ore, 2024.

Ad esempio, tra i vari elementi è rilevante il possesso di un'abitazione con utenze ancora attive.⁶³ Tuttavia, ciò che deve stare in un determinato luogo non sono i familiari, ma è la relazione. Altrimenti si rischierebbe di soggettivizzare nuclei di persone, tralasciando il punto focale, che è l'effettiva presenza fisica nel territorio, in questo caso intesa come luogo dove si sviluppano le relazioni affettive del contribuente.

Ciononostante, si riconosce la complessità di delineare con precisione il concetto di "relazioni familiari e personali", soprattutto per quanto concerne le relazioni personali. A tal proposito, anche il riferimento all'art 4 paragrafo 2, lettera a) del modello OCSE risulta parziale: sebbene individui il centro degli interessi vitali del contribuente anche sulla base delle relazioni personali, non fornisce alcuna definizione del significato e della portata di tali relazioni.⁶⁴

L'Amministrazione Finanziaria suggerisce di prendere in esame anche indicatori indiretti: un esempio potrebbe essere il caso di un soggetto iscritto all'AIRE, che lavora all'estero ma mantiene un'abitazione in Italia, dove ritorna nel fine settimana o nelle pause lavorative. Tale impostazione rischia di generare ambiguità tra il concetto di domicilio e quello di dimora abituale, soprattutto per quanto riguarda l'elemento soggettivo della volontà di risiedere stabilmente in un determinato luogo. Questo aspetto è stato sottolineato non solo dalla Circolare dell'Agenzia delle Entrate, ma anche dalla Corte di Cassazione con l'ordinanza n.3481 del 2021, che riconoscono come elementi determinanti le abitudini di vita e le relazioni personali e familiari del contribuente.

La Corte Suprema, con la sentenza n.5524/2024, ha affermato che, qualora un soggetto mantenga legami familiari e personali significativi con l'Italia, i redditi prodotti all'estero possono essere assoggettati a tassazione in Italia, anche nel caso in cui egli risulti formalmente residente all'estero.

Nel caso di specie la Corte ha ritenuto fiscalmente residente in Italia un soggetto che lavorava in Kazakistan, ma possedeva un'abitazione e aveva famiglia in Italia e accreditava il proprio stipendio su conti bancari italiani. Nonostante lavorasse all'estero per la maggior parte dell'anno, i legami con l'Italia sono stati considerati indici di un

⁶³ S.CENSI A.MAGLIARO, *Attribuzione di residenza fiscale in Italia sulla base del domicilio: irrilevante permanenza sul territorio dello Stato*, Il Fisco, 2022.

⁶⁴ D. AVOLIO S. GRILLI, *Riforma della fiscalità internazionale*, Giuffrè Francis Lefevre, 2024, pag. 41.

maggior radicamento con il territorio.⁶⁵ Un'altra situazione di incertezza potrebbe essere creata quando una persona ha legami familiari in due Paesi diversi, in questi casi il criterio prevalente è quello della presenza fisica.

In sostanza, anche se il domicilio dovrebbe essere un criterio alternativo agli altri, l'interpretazione data dall'Agenzia delle Entrate lo rende sovrapponibile ai precedenti criteri della residenza ai sensi del codice civile e della presenza fisica.

Permangono incertezze anche in merito all'armonizzazione con gli standard internazionali e con le Convenzioni fiscali. In particolare, il concetto di “centro di interessi vitali” di cui all'art 4 del Modello OCSE si fonda su una visione complessiva della vita dell'individuo, includendo non solo aspetti economici, ma anche personali affettivi e relazionali. Al contrario, il domicilio secondo l'ordinamento nazionale è tradizionalmente inteso in senso più restrittivo, facendo riferimento prevalentemente alle relazioni familiari ed affettive del soggetto.⁶⁶

1.6 Presenza fisica

Prima del 2023, per essere considerati residenti fiscali in Italia era necessario soddisfare uno dei seguenti requisiti: iscrizione all'Anagrafe della Popolazione Residente, dimora abituale nel territorio italiano, domicilio in Italia ai sensi dell'art 43 del Codice Civile, inteso come la sede principale degli affari e interessi personali ed economici.

Il criterio della presenza fisica è un elemento del tutto nuovo, prima della riforma era considerato solo un elemento indiziante, ma non era sufficiente a far scattare la residenza fiscale.

Il legislatore ha fatto riferimento al paragrafo 5 del Commentario OCSE relativo all'articolo 15 del Modello di Convenzione, il quale afferma che “*diversi metodi sono stati utilizzati dai Paesi membri per applicare il metodo del giorno della presenza fisica*”.

L'applicazione di questo metodo può apparire molto banale, poiché un individuo o è presente in un Paese o non lo è, inoltre la presenza può essere documentata con relativa facilità dal contribuente, nel caso in cui le autorità fiscali richiedano prove.

⁶⁵ L.CORSO G. ODETTO, *Tassazione concorrente per i redditi di lavoro dipendente prodotto all'estero dal residente*, il Fisco, 2024.

⁶⁶ A. CROSTI S. VIGNOLI, *Domicilio fiscale in Italia, il rebus dei legami affettivi*, Il Sole 24 Ore, 2025.

Secondo questo metodo vengono inclusi nel calcolo i seguenti giorni: qualsiasi frazione di giornata, il giorno di arrivo, il giorno di partenza, tutti gli altri giorni trascorsi all'interno dello Stato in cui si svolge l'attività.

Come già ribadito, fino al 2023 la presenza fisica non costituiva un autonomo presupposto, la semplice presenza in un luogo non era sufficiente per determinare la residenza fiscale. La presenza fisica poteva costituire un elemento indiziante della dimora, ma, ai fini dell'individuazione della residenza, era comunque necessario il requisito dell'abitudine. Inoltre, la nozione di domicilio, ai sensi dell'art. 43 del Codice Civile, era riferita alla sede principale degli affari e degli interessi del soggetto: un luogo in cui la presenza può essere rilevante, ma non è di per sé sufficiente a integrare il concetto di domicilio.

Con le modifiche intervenute, la presenza fisica acquisisce un autonomo rilievo, diventando un criterio sufficiente per l'attribuzione della residenza fiscale senza la necessità di ulteriori elementi integrativi⁶⁷.

Pur avendo introdotto la presenza effettiva nel territorio dello Stato come nuovo criterio sostanziale e autonomo per determinare la residenza fiscale, quando ricorre per la maggior parte dell'anno solare, il legislatore ne ha lasciato intendere la natura residuale. Infatti, è stato stabilito che si debba ricorrere al criterio della presenza fisica del soggetto nel territorio dello Stato solo in assenza degli altri criteri previsti, confermandone così la natura residuale e la minore rilevanza rispetto alla residenza e al domicilio.⁶⁸

A riprova di quanto affermato, l'applicazione della riforma ha reso più rigorose le regole in materia di residenza fiscale. È infatti sufficiente la presenza fisica in Italia per almeno 183 giorni all'anno (184 nei casi di anno bisestile) affinché un soggetto venga considerato

⁶⁷ D. AVOLIO S. GRILLI, *Riforma della fiscalità internazionale*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2024, pag.45.

⁶⁸ G. ASCOLI M. PELLECCIA, *Residenza fiscale delle persone fisiche: criticità dei primi chiarimenti sul nuovo criterio della presenza fisica*, 2025, Il Fisco. M. BRUSATERRA, *Residenza fiscale delle persone fisiche e delle società, l'Agenzia spiega le nuove regole*, in *Il Sole 24 Ore*, del 2024; M. BRUSATERRA, *Residenza fiscale delle persone fisiche e rapporto con regimi speciali e Convenzioni internazionali*, in *Il Sole 24 Ore*, del 14/11/2024; G. MARINI, *Residenza con il rompicafo di relazioni personali e presenza*, in *Il Sole 24 Ore*, 2024; G. MARINI, *Nella residenza relazioni valutate caso per caso*, in *Il Sole 24 Ore*, 2024; G. PARENTE, *La presenza per la maggior parte del periodo d'imposta in Italia fa scattare la residenza fiscale*, in *Il Sole 24 Ore*, 2024; G. TURRI, *Nuova nozione di residenza fiscale per le persone fisiche: permangono dubbi e perplessità*, in *Corriere Tributario*, n. 2025.

fiscalmente residente, a prescindere dalla continuità di tale permanenza. Ciò che rileva è il superamento della soglia minima di giorni complessivi nell'arco dell'anno solare.

Un aspetto molto interessante è il fatto che ogni giorno conta, anche solo una frazione di esso, ad esempio se una persona arriva alle 23:00 e riparte alle 1:00 del giorno successivo, entrambi i giorni saranno calcolati⁶⁹. Nonostante il criterio possa apparire come oggettivo e di facile verifica, nella pratica risulta molto complicato monitorare con precisione gli spostamenti delle persone, specialmente all'interno dell'Unione Europea.

Nella citata circolare, l'Agenzia delle Entrate ha previsto delle eccezioni. In particolare, nel caso degli scali aerei o transiti con altri mezzi di trasporto, i giorni non verranno conteggiati. Tuttavia, non sono state previste eccezioni per chi soggiorna in Italia per motivi particolari, come ad esempio studenti Erasmus o turisti di lunga data o chi viene bloccato in Italia per cause di forza maggiore (ad esempio una lunga ospedalizzazione). Alla luce del testo normativo, tali soggetti potrebbero essere considerati residenti fiscali anche se la loro presenza deriva da una necessità e non da una scelta volontaria.

In assenza di una definizione univoca del criterio, nei casi di doppia residenza possono intervenire le Convenzioni contro le doppie imposizioni, le quali, attraverso le “*tie breaker rules*” previste dal Modello OCSE, consentono di individuare la presenza fisica effettiva.

Tali regole danno priorità ai criteri dell'abitazione permanente e del centro degli interessi fiscali, relegando la presenza fisica a un criterio residuale, come già evidenziato in precedenza⁷⁰.

Per quanto riguarda l'onere probatorio, esso risulta particolarmente gravoso per il contribuente. La relazione illustrativa al d.lgs. 209/2023 chiarisce infatti che è onere del contribuente dimostrare l'assenza degli elementi che potrebbero qualificarlo come residente fiscale.

Ciò significa che il contribuente non è chiamato solamente a confutare le contestazioni mosse dall'Amministrazione finanziaria, ma deve anche dimostrare l'assenza tutti i criteri previsti dall'art 2 del TUIR. Di conseguenza, se l'Amministrazione dimostra la presenza

⁶⁹ V.TAMBURRO, *Residenza all'estero: nessuna sanzione per il quadro RW omesso*, Il Sole 24 Ore, 2024.

⁷⁰ A.CROSTI S.VIGNOLI, *Presenza nel territorio, restano ancora ignorate le cause di forza maggiore*, Il Sole 24 Ore, 2025.

fisica del soggetto in Italia sulla base del computo dei giorni, il contribuente dovrà fornire prova contraria non solo rispetto ai giorni di permanenza, ma anche in relazione a tutti gli altri elementi che definiscono la residenza fiscale, anche se non contestati espressamente⁷¹.

1.7 Iscrizione all'Anagrafe della Popolazione Residente

In passato l'iscrizione all'Anagrafe della Popolazione Residente (APR) rappresentava un criterio determinante per individuare la residenza fiscale, spesso considerato dalla giurisprudenza come un requisito di carattere meramente giuridico e formale.

Chi risultava iscritto all'APR era automaticamente considerato residente fiscale in Italia, in quanto tale iscrizione costituiva una presunzione assoluta non suscettibile di prova contraria⁷². L'iscrizione era assunta come fatto costitutivo di residenza tributaria, con conseguente irrilevanza di dove fosse realmente civilisticamente residente il contribuente.⁷³

Attualmente, con il nuovo testo dell'art. 2, l'iscrizione anagrafica viene inserita all'interno di uno schema presuntivo relativo. La novella normativa permette di attenuare, ai fini della determinazione della residenza fiscale, il mero dato formale dell'iscrizione all'Anagrafe della Popolazione Residente, quando questa non trova reale riscontro nei fatti. Quindi la presunzione, da assoluta, diventa relativa, permettendo ai contribuenti di dimostrare, con prove concrete, che la loro effettiva residenza si trovi al di fuori del territorio italiano, anche se risultino ancora iscritti all'Anagrafe Italiana⁷⁴. Al contrario, la mancata iscrizione non esclude la residenza, infatti essendo stata introdotta la presenza

⁷¹ C. PINO, *Residenza persone fisiche e delle società. L'Agenzia spiega le nuove regole*, Il Sole 24 Ore, 2024.

⁷² G. MELIS, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, Edizioni Quasar, 1994, pag. 9.

⁷³ G. FRANSONI, *La territorialità nel diritto tributario*, 2004, pag. 35, R. CORDEIRO GUERRA, *Diritto tributario internazionale*, Istituzioni, 2012, pag. 35, G. MARIANETTI – R.S. SMILARI, “Residenza fiscale delle persone fisiche: superata la presunzione assoluta dell'iscrizione anagrafica”, *Il fisco*, n. 2024, pag. 2445, G. MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Giuffrè, Milano 2009; C. LOLLIO, “Lo statuto fiscale della mobilità temporanea all'estero del lavoratore dipendente”, in *Pubblicazioni del Dipartimento di Scienze Giuridiche Università degli Studi di Roma “La Sapienza”*, Jovene Editore, 2020; A. MAGLIARO S. CENSI, *Il trasferimento di residenza all'estero: questioni controverse, punti insoluti e prospettive ricostruttive*, in *Corriere Tributario*, 2021.

⁷⁴

D. AVOLIO S. GRILLI, *Riforma della fiscalità internazionale*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2024, pag. 47.

fisica come criterio autonomo, se si trascorrono più di 183 giorni in Italia si diventa comunque residenti fiscali.

La demolizione della presunzione assoluta legata all'iscrizione della persona fisica all'Anagrafe della popolazione residente all'estero (AIRE) è di fondamentale importanza. L'iscrizione all'AIRE è ora riconosciuta come un mero dato formale e considerata come un criterio residuale, superabile di fronte alla prova contraria fornita dal contribuente⁷⁵, anche nei casi in cui non trova applicazione una Convenzione contro le doppie imposizioni.

La recente modifica, anche se non trova applicazione per il passato, è utile per elaborare alcune riflessioni sul tema della proroga del regime degli impatriati, aggiornata con 2021(art 1, comma 50). Quest'ultima ha introdotto la possibilità di prorogare il regime per altri 5 anni, ma solo per chi si era trasferito in Italia prima del 30 aprile 2019 e a condizione che fosse iscritto all'AIRE o fosse cittadino di un paese UE.

Recenti sentenze hanno messo in discussione l'interpretazione restrittiva fornita dall'Agenzia delle Entrate nella risposta a interpello n. 703 del 12 ottobre 2021, secondo cui la proroga non sarebbe applicabile ai soggetti che non risultano iscritti all'AIRE, prima del rientro in Italia. La Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Milano, con le sentenze n. 2438, 2439, 2441 del 5 giugno 2024, ha evidenziato come l'esclusione dei soggetti non iscritti all'AIRE, violerebbe il principio di uguaglianza sancito dall'art. 3 della Costituzione e il principio di non discriminazione sancito dall'art. 18 del TFEU e che vieta trattamenti sfavorevoli tra cittadini dell'Unione Europea.⁷⁶

L'interpretazione è in linea con l'approdo di riforma del Legislatore della legge delega del 2023. La mancata iscrizione all'AIRE viene infatti ora declassata da presunzione assoluta a presunzione relativa di residenza fiscale.⁷⁷

⁷⁵C.FINO P. FINO, *Residenza fiscale delle persone fisiche: nuovo concetto di domicilio e presunzione dell'iscrizione anagrafica*, Sole 24 Ore, 2024.

⁷⁶ V. TAMBURRO, *La proroga del regime degli impatriati per i contribuenti non iscritti all'AIRE*, Il Fisco, 2024.

⁷⁷ G. MAISTO, *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Rivista di diritto tributario*, Pacini Giuridica, Pisa 1998; G. MARINO, *La residenza nel diritto Tributario*, Cedam, Padova, 1999; G. MELIS, *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, Il Sole24 Ore, 1995, Milano; G. MELIS, *Trasferimento di residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Giuffrè, Milano, 2009; F. BERTOCCHI, *La disciplina della residenza fiscale: i criteri dell'iscrizione anagrafica e della sede legale ed il loro formalismo, alla luce dell'evoluzione tecnologica e*

La sentenza n.139/12/2024 della Corte di giustizia tributaria di primo grado di Lucca, è un esempio della prima applicazione concreta delle nuove regole introdotte dalla riforma del D.lgs. 209/2023. Il caso riguarda un contribuente a cui era stata contestata dal Fisco italiano la residenza fiscale per il periodo 2016-2020, basandosi esclusivamente sulla sua iscrizione all'APR. Il contribuente, dall'altra parte, fornisce le prove della sua residenza in Svizzera, assurgendo il contratto di lavoro a tempo determinato, le dichiarazioni fiscali che comprovano la tassazione effettiva in Svizzera e la sua abitazione permanente in tale Stato. A fronte delle prove fornite dal contribuente che dimostrano un effettivo e radicato legame con il territorio svizzero, i giudici hanno accolto la sua richiesta e hanno annullato la richiesta del Fisco.

La sentenza conferma che l'iscrizione anagrafica rappresenta ormai un semplice indizio di residenza, superabile attraverso prove concrete. Viene così valorizzato il concetto di residenza sostanziale, che avvicina il sistema italiano agli standard internazionali, ponendo l'accento sull'effettivo radicamento del contribuente nel territorio.⁷⁸

1.8 Ragioni della riforma

Ricapitolando le principali novità introdotte dal D. Lgs. n. 209 del 2023, successivamente approfondite dalla Circolare n.20/E del 2024 dell'Agenzia delle Entrate, che ha fornito agli uffici le relative istruzioni operative, le modifiche più significative riguardano i criteri di determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche. In particolare, è stato introdotto un quarto criterio, quello della presenza fisica nel territorio dello Stato, accanto ai tre già previsti dall'art 2 del TUIR.

Sono state introdotte modifiche a quelle disposizioni che attribuivano rilevanza a criteri differenti da quella della presenza fisica. Con il nuovo articolo 2, il legislatore ha voluto porre fine al tipo di differenziazione concettuale tra i criteri di collegamento: alcuni volti

dei nuovi modelli di attività economiche, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/2021; D.A. ROSSETTI – F.G. PACCHIAROTTI, *L'accertamento sulla residenza deve basarsi sulla collaborazione leale tra Comune e richiedente – La nozione elastica di dimora abituale e le opportunità per i soggetti che intendono beneficiare del regime dei nuovi residenti*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 6/2021. M. PROCOPIO, *L'individuazione della residenza fiscale: un problema ancora aperto*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/2016; M. PROCOPIO, *L'infinita querelle relativa all'accertamento della residenza fiscale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 6/2019.

⁷⁸ M.L DI.TANNA D.GRECO, *Residenza delle persone fisiche, ecco le prove che smentiscono l'iscrizione anagrafica*, *Il sole* 24 ore, 2024

a valorizzare il luogo dove si trova fisicamente il contribuente (come la residenza civilistica), ed altri che invece prescindevano dal territorio statale in cui il contribuente aveva fisicamente trascorso la maggior parte del periodo di imposta.⁷⁹

Ora invece, tutti i criteri di collegamento fanno riferimento alla presenza fisica del contribuente nel territorio. L'aggiunta del criterio residuale della presenza fisica, che valorizza l'elemento della presenza materiale sul territorio dello Stato, conferma la *ratio legis* della riforma. Si tratta di un parametro oggettivo che si basa esclusivamente sul tempo trascorso in Italia. Ai fini del calcolo complessivo vengono considerate infatti anche le frazioni di giornata.

Dall'omogeneità dei criteri scaturisce una conseguenza interessante: gli stessi criteri di collegamento, anche se alternativi, sono suscettibili di entrare in conflitto tra di loro, perché non operano più su piani diversi come accadeva prima.

Infatti, i nuovi criteri presentano natura alternativa, in quanto volti a identificare distinte situazioni di presenza del contribuente sul territorio nazionale, suscettibili di generare sovrapposizioni o conflitti interpretativi.

In sintesi, con la riformulazione dell'articolo 2 Tuir è mutato il concetto stesso di residenza fiscale, ora definibile in modo univoco come quella situazione che si verifica quando il contribuente risiede nel territorio italiano per la maggior parte dell'anno. Si può affermare che la clausola residuale, basata sulla mera presenza nel territorio, assorbe in sé gli altri criteri di collegamento, che svolgono una funzione servente rispetto al concetto di residenza fiscale.

A conferma di ciò, il legislatore ha modificato il criterio dell'iscrizione anagrafica, la quale è stata declassata da presunzione assoluta a presunzione relativa di residenza fiscale. Questo significa che il contribuente ha ora la possibilità di dimostrare, che nonostante l'iscrizione sui registri anagrafici per la maggior parte dell'anno, non è stato fisicamente presente nel territorio.

La modifica è fondamentale per gli italiani iscritti all'AIRE (Anagrafe degli Italiani residenti all'Estero), poiché se una persona iscritta all'AIRE fornisce la prova di non

⁷⁹ L. PEVERINI, *Le modifiche all'art 2 Tuir e l'emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, Rivista di diritto tributario, 2024.

avere né domicilio né residenza in Italia né una presenza fisica significativa, può non essere considerata fiscalmente residente.⁸⁰

Rimane invariata la presunzione di residenza fiscale per i cittadini che si trasferiscono in Stato con un regime fiscale agevolato, i c.d. “paradisi fiscali”. Ciò significa che chi si trasferisce in un paradiso fiscale, salvo prova contraria, continua ad essere considerato fiscalmente residente in Italia.

La recente ordinanza della Cassazione (ordinanza n.1291/2025) ribadisce un principio fondamentale in materia di residenza fiscale dei cittadini italiani iscritti all’AIRE, soprattutto se il trasferimento avviene verso un Paese a fiscalità privilegiata.

Nel caso specifico, il contribuente aveva trasferito la residenza nel Principato di Monaco, fornendo prove a sostegno della sua residenza in tale luogo, tra cui l’iscrizione all’AIRE, la mancanza di legami familiari e personali in Italia, il possesso di un’abitazione, il veicolo con targa moganesca, i documenti moganeschi, le bollette pagate, le dichiarazioni fiscali a Monaco e i pagamenti di contributi pensionistici nel Principato.

La Corte, tuttavia, ha respinto il ricorso del contribuente, confermando le conclusioni già raggiunte nei due gradi di giudizio precedenti, sulla base dell’art 2 comma 2 bis, del D.P.R 917/1986 TUIR, che prevede una presunzione legale di residenza in Italia per i cittadini che si trasferiscano in Stati a fiscalità privilegiata, salvo che il contribuente dimostri di risiedere effettivamente e stabilmente all’estero.

In questo caso, la Cassazione ha dato priorità alle prove concrete e fattuali raccolte dall’Amministrazione Finanziaria a fondamento della residenza fiscale del soggetto nel territorio italiano. Le risultanze istruttorie, tra cui la dichiarazione di terzi la presenza di legami familiari in Italia e il possesso di un immobile con garage adibito a residenza abituale, hanno prevalso sulle prove formali offerte dal contribuente.

L’ordinanza della Cassazione richiama quanto stabilito dalla riforma, sottolineando la necessità che la residenza fiscale all’estero sia effettiva e ribadendo che, in caso di

⁸⁰ A.VERONESI M.ZAMMARELLI, *Nuova disciplina della residenza fiscale, le istruzioni operative dell’Agenzia*, Fisco oggi,2024.

trasferimento in Paesi a fiscalità privilegiata, l'onere della prova grava interamente sul contribuente.⁸¹

Il caso è esplicativo per ribadire un principio chiave della riforma, ovvero la necessità di un'effettiva residenza fiscale all'estero e non solo di una residenza formale privilegiando, in modo da allineare il diritto interno ai criteri OCSE, il centro degli interessi vitali.

La nuova riforma si dimostra più rispettosa dei principi costituzionali, in particolare dell'art 53 comma 1 della Costituzione che stabilisce che *“tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva”*.

Prima della riforma, la presunzione assoluta di residenza fondata esclusivamente sull'iscrizione anagrafica poteva risultare in contrasto con il principio di capacità contributiva, in quanto imponeva obblighi fiscali anche a soggetti privi di un reale radicamento nel territorio nazionale. Con la nuova disciplina, invece, il sistema appare maggiormente conforme al dettato costituzionale, in quanto assicura che l'imposizione fiscale sia basata su una effettiva capacità contributiva e su un concreto legame con il territorio dello Stato.

1.9 Criticità della riforma

Sebbene la revisione dell'art 2, comma 2, del TUIR rappresenti un contributo significativo alla risoluzione delle criticità emerse in passato in materia di residenza fiscale, è opinione diffusa che il decreto presenti ancora alcune lacune e che taluni dei principi ispiratori dal legislatore delegante siano stati attuali sono in parte. Con la Circolare n.20/E del 4 novembre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha illustrato la nuova disciplina delle imposte sui redditi, senza tuttavia riuscire a dissipare del tutto i dubbi e le incertezze interpretative.⁸²

Un primo esempio riguarda le linee guida che indicavano la necessità di allineare la definizione domestica di residenza fiscale alle migliori pratiche internazionali e alle Convenzioni contro le doppie imposizioni, con l'obiettivo di evitare conflitti di residenza.

⁸¹ S.VIGNOLI, *Residenza fiscale, Ridimensionato l'effetto dell'iscrizione all'AIRE*, Il Sole 24 Ore, 2024.

⁸² G. TURRI, *Nuova nozione di residenza fiscale per le persone fisiche: permangono dubbi e perplessità*, Corriere tributario, 2025. M.L. DI TANNA D. GRECO, *Domicilio fiscale, il nuovo criterio cambia l'esito delle convenzioni*, Il Sole 24 Ore, 2024.

Il criterio avrebbe potuto essere uno strumento per importare nel nostro ordinamento l'istituto del frazionamento del periodo d'imposta, noto anche come "*split year*", previsto ora a livello convenzionale solo nei trattati con Germania e Svizzera.⁸³

La riforma era particolarmente auspicata, a mente del successivo art 3 TUIR, rimasto immutato, che disciplina il sistema fiscale italiano basato sul principio della *worldwide taxation*.⁸⁴

L'istituto del frazionamento del periodo d'imposta permette di suddividere l'anno fiscale di un contribuente tra due Stati, quando la sua residenza fiscale cambia durante l'anno, permettendo di evitare le doppie imposizioni e conflitti di residenza nei casi di trasferimenti internazionali di individui.

L'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione 471/2008 e la Corte di Cassazione, con ordinanza 25690/23, hanno chiarito che la "*split years clause*" è un'eccezione specifica, di conseguenza la sua applicazione è limitata ai soli trattati che la contemplano esplicitamente.⁸⁵

Ad esempio, se un contribuente formalmente residente in Italia si trasferisce all'estero per motivi di lavoro nella seconda metà dell'anno, potrebbe risultare fiscalmente residente in entrambi gli Stati. Tuttavia, in applicazione del principio dell'unitarietà del periodo d'imposta, l'Italia continuerà a considerarlo residente per l'intero anno e, di conseguenza, assoggetterà a tassazione i suoi redditi ovunque prodotti (principio del *worldwide taxation*). Invece se una persona si trasferisce all'estero nella prima parte dell'anno, potrebbe evitare la tassazione sia in Italia che nello Stato dove si è trasferita.⁸⁶

Un'altra criticità della riforma si ravvisa nel fatto che, sono stati previsti dei criteri oggettivi per individuare la residenza sempre con metodologia alternativa e non secondo una scala gerarchica, discostandosi dalla prassi internazionale.

⁸³ D. AVOLIO S. GRILLI, *Riforma della fiscalità internazionale*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2024, pag.34.

⁸⁴ A. MAGLIARO, S. CENSI, *Le nuove regole per la residenza fiscale non fanno buon uso della migliore prassi internazionale e convenzionale*, Sole 24 ore, 2024.

⁸⁵ V. TAMBURRO, *I Redditi percepiti in Germania, sì al doppio prelievo. E niente tax credit senza dichiarazione*, Il Sole 24 Ore, 2025.

⁸⁶ C. SACCHETTO, L. PENNESI, *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma*, Rivista trimestrale di diritto tributario, 2024.

Era altresì auspicabile un maggior allineamento con la disciplina sulla stabile organizzazione e con i regimi speciali per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia, valutando la possibilità di adattare tali regole all'esecuzione di prestazioni lavorative in maniera agile.

Infatti, con il lavoro da remoto transfrontaliero, i criteri per l'individuazione della residenza fiscale risultano inadeguati e una persona può lavorare da un paese estero pur mantenendo legami in Italia. Ad esempio, i lavoratori in *smart working* per aziende estere potrebbero essere soggetti a doppia imposizione se entrambi gli Stati ne rivendicano la residenza fiscale.

Nonostante la recente riforma abbia introdotto una maggiore flessibilità nei criteri per la determinazione residenza fiscale, non ha risolto i problemi del lavoro da remoto, rendendo necessaria una riforma più incisiva, che tenga conto della realtà del lavoro agile e fornisca delle regole più dettagliate per la doppia imposizione.⁸⁷

Un altro aspetto ampiamente discusso, riguarda la possibilità di considerare ai fini della residenza fiscale in Italia anche le frazioni di giorno. Questa metodologia è stata ripresa dall'art 14 del Modello OCSE, che però la applicava solo ai redditi derivanti da lavoro dipendente. La sua introduzione potrebbe comportare una situazione di residenza fiscale involontaria, per chi trascorre solo brevi periodi in Italia, oppure quando si verificano situazioni, come uno studente in Erasmus o uno sportivo sottoposto a una lunga ospedalizzazione, che non dimostrano un effettivo radicamento con il territorio.

Infine, un altro elemento oggetto di contestazione è la nuova definizione di domicilio, che ora non si concentra più sugli aspetti economici e patrimoniali, ma solo sugli interessi personali e familiari.

Infatti, il nuovo concetto di domicilio non è totalmente in linea con le convenzioni internazionali che adottano una definizione più ampia della residenza fiscale: il Commentario al Modello OCSE fa riferimento al complesso delle relazioni personali e patrimoniali di un soggetto in un determinato territorio.⁸⁸

⁸⁷A. ZANOTTI, *La localizzazione dello smart worker nel prisma della riforma fiscale*, Rivista di diritto tributario, 2024.

⁸⁸ P. ANGELUCCI, A.F. MARTINO, P. SCARIONI, *Nuova nozione di residenza fiscale delle persone fisiche*, Fiscalità internazionale, 2024, pag. 15-18.

La nozione è basata su una complessiva valutazione dei legami dei contribuenti, l'enfasi del legislatore nazionale sui rapporti personali e familiari tralasciando quelli economici, rende più complessa l'attività di accertamento dell'Amministrazione Finanziaria, in quanto gli interessi economici e patrimoniali sono maggiormente verificabili in modo oggettivo. Invece può essere arduo quantificare oggettivamente le relazioni personali e familiari, che possono essere accertate da elementi poco chiari.

Un caso che viene in rilievo è quello dei lavoratori frontalieri provenienti da altri Stati che confinano con l'Italia, e che essendo presenti nel territorio italiano per la maggior parte dell'anno, anche solo calcolando le frazioni di giorno, sono suscettibili di soddisfare il nuovo criterio per l'individuazione della residenza fiscale per le persone fisiche. La circolare chiarisce che il conflitto potrà essere risolto facendo riferimento alle *tie-breaker rules* contenute nelle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni. Tuttavia, vi sono delle divergenze tra i parametri contenuti dalla norma italiana e quelli delle Convenzioni internazionali.

Ad esempio, il criterio della presenza fisica, è un criterio meccanico non presente nei Trattati, ma solo nell'art 15 del Modello OCSE esclusivamente per la tassazione del reddito da lavoro dipendente, per cui una pretesa impositiva da parte dell'Italia sulla base della presenza fisica non ha molte possibilità di sopravvivenza rispetto allo scoglio costituzionale.⁸⁹

In sintesi, la riforma pur migliorando alcuni aspetti, non ha eliminato le incertezze interpretative e potrebbe aver generato nuovi dubbi, sia nei casi di doppia residenza, di relazioni economiche e transnazionali e di presenza involontaria sul territorio italiano. Tuttavia, il risultato ottenuto risulta più rispettoso dei principi costituzionali, ad esempio, la presunzione assoluta di residenza nel caso in cui il contribuente risultasse iscritto nelle anagrafi delle popolazioni residenti, entrava in conflitto con l'art 53 comma 1 della Costituzione, il quale afferma che “*tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva*”.

⁸⁹ G.TURRI, *Nuove nozione di residenza fiscale per le persone fisiche: permangono dubbi e perplessità*, Corriere tributario, 2025.

1.10 Prospettive future

Il panorama normativo consente di osservare un passato parzialmente modificato e un futuro che andrebbe orientato verso una maggiore armonizzazione con gli standard internazionali, per affrontare in modo adeguato le sfide che sorgono dalla globalizzazione e dal nomadismo economico. *“L’attuale riforma si fonda maggiormente su indicatori come la residenza civilistica e il domicilio, con particolare enfasi sugli aspetti affettivi e sulla presenza fisica. Tuttavia, i suddetti criteri rischiano di risultare troppo soggettivi e inadeguati a rappresentare in modo oggettivo il reale collegamento del contribuente con la comunità-stato, specialmente in un contesto globale in cui i legami affettivi possono essere coltivati a distanza.”*⁹⁰

Un possibile sviluppo della riforma potrebbe riguardare una definizione più puntuale delle relazioni affettive e personali nella determinazione del domicilio fiscale. Infatti, ci si deve confrontare con una realtà caratterizzata da una più frequente mobilità delle persone, favorita non solo da una maggiore stabilità negli spostamenti, ma anche dai cambiamenti sociali e dalla diffusione di forme di lavoro agile e digitale, che non impongono più la tradizionale corrispondenza del luogo di lavoro con quello di soggiorno.

La scissione tra il luogo di lavoro e quello in cui si svolge la vita quotidiana o si intrattengono le relazioni familiari e sociali può creare molteplici criteri di collegamento, ma al contempo renderli più fragili. Questo può generare sia un aumento dei conflitti sulla determinazione della residenza fiscale, sia situazioni di incertezza in cui la residenza stessa risulta difficilmente individuabile.⁹¹

L’attuale contesto globale, caratterizzato dal nomadismo fisico e digitale e dall’impiego virtuale, ha profondamente trasformato il concetto tradizionale di domicilio. Se un tempo il domicilio era legato a un luogo fisico stabile, oggi questa definizione appare sempre più anacronistica di fronte a stile di vita e modelli lavorativi che non richiedono più una presenza costante in un determinato posto. L’esponentiale crescita tecnologica degli

⁹⁰C. SACCHETTO, L. PENNESI, *La residenza fiscale delle persone fisiche e il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma*, Rivista di diritto tributario, 2025.

⁹¹ C.LOLLIO, *“La nuova nozione di residenza fiscale ai fini Irpef: luci ed ombre”*, in Bollettino Tributario, 2024.

ultimi anni ha, difatti, reso labili i confini tra gli Stati e ha messo in discussione i principi tradizionali, posti a presidio dell'efficienza della norma tributaria nello spazio, svelandole l'inarrestabile obsolescenza.⁹² I fenomeni di nomadismo digitale e impiego virtuale possono creare problematiche fiscali, tra cui il rischio di doppia imposizione, ossia la possibilità che un lavoratore sia soggetto a imposizione fiscale in più paesi contemporaneamente.

Nonostante l'incertezza fiscale possa creare difficoltà ai professionisti in mobilità, aumentando il rischio di errori e sanzioni, l'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 9/E dal 1° aprile 2016, ha chiarito che la residenza fiscale di un contribuente è una questione di fatto. Di conseguenza, non può essere determinata in via preventiva tramite interpello (ossia una richiesta di chiarimenti anticipata del contribuente), sebbene ciò potrebbe contribuire a ridurre le incertezze.

Per superare questi ostacoli, un'altra proposta innovativa consiste nell'integrare i tradizionali indicatori soggettivi con nuovo criterio basato sul consumo. Il luogo dove il contribuente svolge i maggiori consumi, come le spese abituali, risulta maggiormente rintracciabile fornendo un collegamento oggettivo con il territorio. La riforma, infatti, traslascia gli aspetti economici, prediligendo quelli familiari e personali.

Tuttavia gli interessi patrimoniali forniscono un criterio maggiormente rintracciabile, capace di non dar luogo alla soggettività, rispecchiando così un radicamento effettivo tra contribuente e territorio.⁹³

L'evoluzione tecnologia con sistemi di monitoraggio digitale e strumenti informatici avanzati offre la possibilità di raccogliere dati affidabili e in tempo reale sugli atti di consumo, in tal modo si migliorerebbe l'efficacia e la reperibilità dei criteri oggettivi.

Le prospettive future includono la necessità di una fiscalità coordinata a livello sovranazionale: data la natura transazionale delle attività economiche, è indispensabile armonizzare le regole interne con le prassi internazionali e agli impegni pattuiti nelle

⁹² C. SACCHETTO, L. PENNESI, *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale nella prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma*, Rivista di diritto tributario, 2024.

⁹³ A. CROSTI, S. VIGNOLI, *Domicilio fiscale in Italia, il rebus dei legami affettivi*, in *Il Sole 24 Ore*, 2025.

Convenzioni contro le doppie imposizioni, per permettere di evitare la dispersione dell'imponibile.

Con l'adozione di indicatori misurabili, quali gli atti di consumo, con l'ausilio dell'impiego delle nuove tecnologie, la riduzione dei conflitti tra il contribuente e l'Amministrazione Finanziaria sarebbero elevati, con lo scopo di garantire un sistema tributario più efficiente e trasparente, in ossequio a principi di solidarietà e capacità contributiva.

Tramite l'uso dell'intelligenza artificiale, si potrebbe garantire una maggiore integrazione e una gestione unificata dei dati che potrebbe ridurre i trasferimenti fittizi e migliorare il controllo. Per quanto riguarda i "trasferimenti fittizi delle residenze fiscali", oltre allo strumento dello scambio internazionale di informazioni, vi è la necessità di strumenti più efficaci in grado di contrastare abusi e garantire che i dati relativi alla residenza siano affidabili.

Questo consentirebbe di identificare anomalie e comportamenti sospetti relativamente a possibili discrepanze nella dichiarazione di residenza fiscale.⁹⁴

La crescente digitalizzazione e la diffusione dello "*smart working*" ha reso obsoleti alcuni criteri tradizionali per determinare la residenza fiscale. L'aumento del lavoro transfrontaliero ha sollevato numerosi problemi per la localizzazione dei redditi e della tassazione, che sono stati risolti solo parzialmente dalla riforma.

La recente riforma, pur riconoscendo la necessità di una regolamentazione più adeguata nei confronti dei lavoratori che operano da remoto per aziende estere senza una presenza fisica in un Paese, non ha definito criteri univoci per determinare la tassazione dei redditi dei suddetti lavoratori.

Questa lacuna ha lasciato margine per possibili conflitti di residenza fiscale tra Stati, anche facendo riferimento alle *tie-breaker rules* presenti nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni, spesso non si considera la realtà del lavoro agile. Ai fini di una maggiore regolamentazione per questo fenomeno sempre più in diffusione, il legislatore

⁹⁴A. QUATTROCCHI, *Dall'Anagrafe tributaria all'interoperabilità delle banche dati: l'analisi del rischio fiscale e le ricadute sul procedimento di accertamento dei tributi*, Rivista trimestrale del diritto tributario, 2024.

italiano dovrebbe introdurre la regolamentazione di un regime fiscale per lo “*smart worker*” e i “nomadi digitali”.⁹⁵

L'Italia, in considerazione anche degli incentivi fiscali che hanno adottato altri Paesi per attrarre lavoratori digitali altamente qualificati, si potrebbe introdurre un sistema di tassazione basato sul Paese dell'azienda datrice di lavoro per evitare la doppia imposizione e un regime di “*flat tax*” agevolata per indurre il lavoratore a trasferire temporaneamente la residenza fiscale in Italia.

Per questo tipo di lavoratori, sarebbe necessaria una revisione dei tradizionali criteri di collegamento fiscale, ad esempio introducendo un sistema misto che combini la presenza fisica effettiva, l'ubicazione dell'azienda che eroga la retribuzione e la possibilità per i lavoratori da remoto di godere di una tassazione agevolata per periodi limitati.

L'Italia, inoltre dovrebbe promuovere accordi bilaterali specifici in modo da stabilire criteri chiari di tassazione, un esempio potrebbe essere un “certificato di residenza fiscale per *smart worker*” che garantisca una tassazione chiara e precisa.

1.11 Sfide e possibili soluzioni relative alla residenza fiscale delle persone fisiche a livello internazionale

Il concetto di residenza, si basa sull'idea di “*economic allegiance*”, ovvero il principio secondo cui una persona ha il dovere economico verso il luogo in cui vive. L'articolo 4, comma 1, del Modello OCSE fornisce un elenco di criteri di collegamento per determinare la residenza fiscale. Gli Stati sono liberi di stabilire la residenza sulla base della normativa interna, ma devono garantire un collegamento territoriale tra il contribuente e lo Stato che intende tassare i suoi redditi globali⁹⁶. Cosa succede nei casi di doppia residenza? Poiché ogni Stato può avere i propri criteri per determinare la residenza fiscale, può accadere che una persona sia considerata fiscalmente residente in

⁹⁵M.STRAFILE, *Tasse in Italia se lo smart worker vive nel Paese più di metà anno*, in Il Sole 24 Ore, 2024.

⁹⁶G. BERRETTA, *Tax Residence of Individuals in the Age of Geographical Diversification*, IBFD, 2025.

entrambi gli Stati. In questi casi sono previsti dal modello OCSE le *tie-breaker rules*, che prevalgono sulle norme nazionali in virtù del loro carattere di specialità.

Uno dei problemi principali, è il fatto che non esiste una definizione univoca del concetto di centro di interessi vitali, soprattutto quando il contribuente ha legami affettivi e lavorativi sparsi in diversi Paesi: questo è il caso ad esempio di lavoratori transfrontalieri, imprenditori con attività distribuite in più Stati, nomadi digitali e persone con famiglie distribuite geograficamente. Negli ultimi anni sono emerse sempre di più queste problematiche legate alla residenza fiscale, che hanno portato alla nascita del fenomeno della residenza fiscale “elettiva”.

In alcuni casi, le persone possono scegliere dove risultare residenti, anche senza una reale presenza fisica in quel determinato Stato, sfruttando regimi fiscali agevolati o lacune normative, con il rischio di creare incertezza e potenziali conflitti tra le autorità fiscali dei diversi Paesi.⁹⁷

Tra i casi più evidenti, vi è il trasferimento della propria residenza in paradisi fiscali e anche il fenomeno del lavoro da remoto ha reso più difficoltoso determinare la residenza.

Un'altra problematica riguarda i regimi fiscali preferenziali, alcuni Paesi concedono esenzione sui redditi esteri ai nuovi residenti, creando una distinzione tra chi è tassato su base globale e su chi invece solo sui redditi nazionali, come ad esempio Italia, Portogallo e Regno Unito offrono delle agevolazioni fiscali per i nuovi residenti. Queste situazioni e la crescente mobilità internazionale, portano le relazioni economiche e personali in più Stati ad essere sempre più frequenti, rendendo sempre più difficoltosa la determinazione di un'unica residenza.

Per affrontare le recenti sfide legate alla residenza fiscale, sono state proposte tre soluzioni principali.

⁹⁷ A. VANNINI, *I redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero dal residente italiano sono soggetti a tassazione concorrente*, in *Il Fisco*, 2024; F. ROCCATAGLIATA, *La Suprema Corte ci ripensa: chi lavora (solo) all'estero è tassato (pure) qua*, in *Corriere Tributario*, n. 7/2024; R. BELOTTI, *Ricadute sulle retribuzioni convenzionali del nuovo concetto di residenza fiscale*, in *Il Fisco*, 2024, M.L DI TANNA, D. GRECO, *Domicilio fiscale, il nuovo criterio cambia l'esito delle convenzioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 2024; L. CORSO, G. ODETTO, *Tassazione concorrente per i redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero dal residente*, 2024.

La prima sarebbe l'introduzione di un test di presenza minima; un individuo dovrebbe essere considerato residente fiscale solo se ha trascorso un numero minimo di giorni in quello Stato. Questa misura aiuterebbe a evitare trasferimenti fittizi e dichiarazioni di residenza prive di un legame reale che stabiliscono un ordine gerarchico di criteri (quali l'abitazione permanente, il centro degli interessi vitali, soggiorni abituale ecc.) per individuare lo Stato di residenza. La necessità di armonizzare il diritto interno è stata ribadita dalla Cassazione con la sentenza n. 2777 del 30 gennaio 2024, che ha sottolineato il principio per cui le Convenzioni contro le doppie imposizioni prevalgono sulle norme nazionali.

La seconda soluzione prevede la distinzione tra diverse categorie di residenti fiscali, le Convenzioni fiscali dovrebbero prevedere regimi differenziati per chi è tassato su tutti i redditi globali e chi invece gode di esenzione sui redditi esteri. Questo approccio consentirebbe di limitare i vantaggi fiscali ingiustificati per i nuovi residenti e ridurre i fenomeni di elusione.

Infine, sarebbe auspicabile una revisione delle “*tie-breaker rules*”, introducendo criteri più aderenti alla realtà economica e lavorativa. Un possibile approccio potrebbe basarsi sul Paese in cui si percepisce la maggior parte del reddito come elemento per determinare la residenza fiscale. In alternativa, si potrebbe utilizzare esclusivamente il criterio della presenza fisica, stabilendo una soglia minima di giorni trascorsi in un determinato Stato.

Il sistema potrebbe essere integrato con la *split-year rule*, che consentirebbe di suddividere l'anno fiscale fra due Stati in caso di trasferimento, garantendo una maggiore equità di tassazione.⁹⁸

Le prospettive future nel campo della residenza fiscale internazionale si orientano verso un sistema più dinamico e basato sui dati, in cui convergenza normativa, digitalizzazione cooperazione tra le autorità fiscali a livello globale giocheranno ruoli fondamentali per prevenire abusi e garantire un trattamento fiscale equo ed efficace.

⁹⁸ B. BIZIOLI, D. MOLOGNI, *Residenza fiscale delle persone fisiche che si trasferiscono in corso d'anno e split year clause*, Corriere Tributario, 2022.

CAPITOLO SECONDO

LA RESIDENZA FISCALE DELLE SOCIETÀ' E LE NOVITÀ' INTRODOTTE DALLA RIFORMA

2.1 La previgente disciplina

La normativa sulla residenza fiscale degli enti diversi delle persone fisiche è regolata dagli articoli 5 e 73 del TUIR. In particolare, l'articolo 5 stabilisce i criteri di collegamento per le società di persone, mentre l'articolo 73 definisce la nozione di residenza con riguardo ai restanti soggetti Ires⁹⁹, come le società di capitali e gli altri enti pubblici e privati diversi dalla società.

L'articolo 73 comma 2 del TUIR, ricomprende nella definizione dei soggetti Ires, oltre alle persone giuridiche e alle associazioni non riconosciute, *“le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti dei quali il presupposto dell'imposta si verifichi in modo unitario e autonomo”* e fa riferimento, per i soggetti non residenti, alle *“società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica”* (art 73, co.1, lett. d).¹⁰⁰

Per le società di capitali e gli altri enti soggetti ad imposta sul reddito delle società, l'art. 73 del TUIR, al comma 3, 4 e 5, stabiliva: *“Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato. (...) L'oggetto esclusivo o principale dell'ente residente è determinato in base alla legge, all'atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o di scrittura privata autenticata o registrata.*

⁹⁹ I soggetti passivi dell'Imposta sul Reddito delle Società (IRES) sono indicati nell'articolo 73 del T.U.I.R. e comprendono: società di capitali tra cui, la società per azioni (S.p.A.), società in accomandita per azioni (S.p.a), società a responsabilità limitata (S.r.l.), società cooperative e di mutua assicurazione. Enti pubblici e privati diversi dalle società, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali (es. alcune fondazioni e associazioni che svolgono attività economiche). Enti pubblici e privati diversi dalle società, che non esercitano attività commerciali in via principale, come: associazioni culturali, sportive, sindacali, fondazioni, enti ecclesiastici. Trust e altri organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) con personalità giuridica, se residenti in Italia. Società ed enti non residenti, limitatamente ai redditi prodotti in Italia. L'aliquota IRES ordinaria è pari al 24%, salvo agevolazioni o regimi particolari previsti dalla normativa fiscale.

¹⁰⁰ G. MELIS, *il Trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi, Profili critici e ipotesi ricostruttivi*, Aracne, 2009, pag.45.

Per oggetto principale si intendeva l'attività essenziale attraverso cui venivano direttamente perseguiti gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto. Qualora l'atto costitutivo o lo statuto non fossero redatti nelle forme prescritte, l'oggetto principale dell'ente residente era individuato in base all'attività effettivamente esercitata nel territorio dello Stato. Questa regola si applicava in ogni caso agli enti non residenti¹⁰¹

Affinché una società o un ente fossero considerati fiscalmente residenti in Italia, e quindi soggetti a tassazione sui redditi ovunque prodotti, era sufficiente che ricorresse anche uno solo dei criteri stabiliti dalla normativa previgente. A differenza dell'articolo 2 del TUIR, che disciplina la residenza delle persone fisiche rinviando espressamente al Codice Civile, gli articoli 5 e 73, relativi rispettivamente alle società di persone e agli enti, non contenevano alcun rinvio al Codice Civile per la definizione della residenza fiscale.

Tuttavia, analogamente a quanto previsto per le persone fisiche, il legislatore aveva comunque introdotto il criterio temporale del “maggior periodo d'imposta”, sancendo la necessaria presenza nel territorio statale per almeno 183 giorni dell'anno solare. Nonostante l'assenza del richiamo al Codice Civile, la locuzione utilizzata dal legislatore (“sede dell'amministrazione” o “oggetto principale”) è coerente con le categorie civilistiche. Di conseguenza l'interpretazione della norma doveva avvenire in armonia con i principi elaborati in ambito civilistico e la relativa giurisprudenza.

Per quanto riguarda il secondo aspetto, l'introduzione del limite temporale confermava la volontà del legislatore di evitare che una società o un ente possano essere sottoposti a tassazione globale, solo per aver mantenuto, per un periodo di tempo limitato, la sede legale, amministrativa o l'oggetto principale in Italia.¹⁰²

Le indicazioni della normativa italiana trovavano solo parziale corrispondenza nelle disposizioni internazionali, in particolare nell'art. 4 comma 3 del Modello convenzionale OCSE.¹⁰³ L'art. 4 citato prevede che, qualora un soggetto diverso da una persona fisica

¹⁰¹ V. PIACENTINI, C. BERNECCHI, *Manuale di Fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, 2022, pag. 1566.

¹⁰² *Ibid*, pag.1567.

¹⁰³ Il Modello di Convenzione OCSE pubblicato il 18 dicembre 2017 ha modificato quanto disposto dall'art. 4, par. 3, il quale dispone: “Where by reason of the provisions of paragraph 1 a person other than an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavour to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be

sia considerata residente in entrambi gli Stati contraenti, le autorità competenti ai fini della individuazione dello Stato di residenza devono tenere in considerazione i seguenti criteri: il luogo dove si trova la sede della direzione effettiva (*place of effective management*), dove si assumono le decisioni più rilevanti, sia di management che commerciale necessarie per la gestione dell'impresa, il luogo in cui è stata costituita o creata, o ogni altro elemento considerato rilevante.

Inoltre, nell'ordinamento italiano in caso di doppia residenza di soggetto diverso da una persona fisica, il criterio determinante era il “*place of effective management*”, ossia la sede della direzione effettiva.

La giurisprudenza ha ribadito più volte l'importanza del luogo in cui operano gli organi societari e i dirigenti, indicato come il centro decisionale e gestionale effettivo dell'ente. Inoltre, il TUIR stabiliva che l'oggetto principale dell'attività di un ente si individuava in base all'attività concretamente esercitata, indipendentemente da quanto affermato nello statuto. Ad esempio, se una società ha la sede legale all'estero, ma l'amministrazione o l'attività principale viene svolta in Italia, quest'ultimo criterio era quello da tenere in considerazione¹⁰⁴.

2.2 I precedenti criteri di collegamento

I precedenti criteri di collegamento, si distinguevano in personali (soggettivi) oppure oggettivi (territoriali).

I primi erano basati sulla residenza del soggetto, in base alla quale trova applicazione il principio della tassazione mondiale (*Worldwide taxation*), secondo cui tutti i redditi, indipendentemente da dove sono prodotti, sono imponibili nello Stato di residenza.

I criteri oggettivi (territoriali) erano fondati sulla presenza economica o operativa della società in un determinato territorio e determinano la tassazione solo dei redditi prodotti nello Stato.

deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States”.

¹⁰⁴ P.VALENTE D. M. CARDONE, *Esterovestizione delle società*, IPSOA, 2020, pag.220.

L'Italia adottava entrambi i criteri previsti dall'articolo 73 del T.U.I.R: in base a tale disposizione, un soggetto diverso da una persona fisica era considerata residente in Italia se, per la maggior parte del periodo d'imposta, risultava soddisfatto almeno uno dei seguenti requisiti: sede legale, come risultante dallo statuto e dell'atto costitutivo; sede dell'amministrazione, intesa come il luogo dove si svolgevano le decisioni amministrative e gestionali; oggetto principale dell'attività, cioè il luogo dove veniva concretamente esercitata l'attività dell'ente.

Se almeno uno dei criteri era soddisfatto, si considerava la società o l'ente residente in Italia, anche se costituita all'estero¹⁰⁵.

La previsione di una pluralità di criteri rispondeva da un lato alla volontà dello Stato di estendere il numero di società che presentavano un collegamento con il territorio italiano e, dall'altro, di contrastare comportamenti elusivi messi in atto dai contribuenti per evitare il pagamento delle imposte. I criteri avevano tutti la medesima rilevanza, in quanto non esisteva alcuna gerarchia fra gli stessi.¹⁰⁶ Sebbene i criteri fossero tutti di pari rango, presentavano differenze sotto il profilo della loro natura: il primo, infatti, era di carattere formale, mentre gli altri due richiedevano un'analisi di tipo sostanziale.¹⁰⁷

2.3 Sede Legale

La sede legale, criterio rimasto immutato a seguito della riforma, costituiva l'elemento formale che rappresentava il principale punto di collegamento tra una società e il territorio in cui era situata, come stabilito dall'art. 46 del Codice Civile.

Quest'ultima corrispondeva al luogo indicato nello statuto o nell'atto costitutivo dell'ente, ai sensi dell'articolo 2328 del codice civile, cioè la sede statutaria così come risultava dal registro delle imprese.

Il legislatore, pur senza richiamare espressamente il rinvio intraistituzionale, adottava l'equivalente dell'articolo del Codice Civile riferito alle persone giuridiche, rappresentato

¹⁰⁵ C. MELILLO, *Compliance fiscale*, 2019, IPSOA, pag.248.

¹⁰⁶ G.ZUZZI, *Reddito delle persone giuridiche*, Rivista di Diritto Tributario, 1994.

¹⁰⁷ P.VALENTE, "Il criterio dell'oggetto principale ai fini dell'individuazione delle residenza fiscale della società", Il Fisco, 2012.

dall'art 46. Tale disposizione prevedeva che, quando la legge ricollega determinati effetti alla residenza o al domicilio di un ente, occorre far riferimento alla sua sede. Si può quindi affermare che la sede legale rappresentava il punto di convergenza tra la società e la sua nazionalità italiana.¹⁰⁸

Tuttavia, la norma consentiva ai terzi di fare riferimento alla sede effettiva, qualora quest'ultima risultasse diversa da quella ufficialmente dichiarata.¹⁰⁹ Nella prassi, il criterio della sede legale forniva semplicemente un dato cartolare, privo di reale riscontro nella gestione effettiva della società, la cui attività operativa si svolgeva frequentemente altrove. Per questo motivo, il requisito della sede legale, considerato isolatamente, risultava facilmente eludibile e, di conseguenza, inadeguato a garantire una corretta individuazione della residenza fiscale.

Perciò, assumeva maggior importanza il riferimento agli altri due criteri previsti dall'art 73 del TUIR: la sede dell'amministrazione e l'oggetto principale dell'attività.

Infatti, gli ultimi due criteri, di natura sostanziale, permettevano di determinare con maggiore certezza la residenza fiscale di una società o dell'ente, basandosi sul luogo dove l'attività veniva concretamente esercitata¹¹⁰.

Tale principio veniva ribadito dalla Corte di Cassazione nella sentenza n. 2869/2020, che sottolineava l'importanza del luogo in cui venivano assunte le decisioni strategiche e si svolgeva concretamente l'attività gestionale, ai fini dell'individuazione della residenza fiscale.

Nel caso in esame, l'Agenzia delle Entrate contestava il trasferimento all'estero di una società a responsabilità limitata, dimostrando che fosse meramente fittizio. A comprova di ciò, veniva rilevato che sia gli amministratori sia i soci erano residenti in Italia e non vi era alcuna prova del trasferimento della gestione in Brasile. In tale contesto, la Suprema Corte ha confermato che il concetto di residenza fiscale debba basarsi su criteri sostanziali e non meramente formali: una società è soggetta ad imposizione nel luogo in cui operava effettivamente e prendeva decisioni, indipendentemente dalla sede legale risultante formalmente.

¹⁰⁸ G.MARINO, *La residenza nel diritto tributario*, CEDAM, 1999, pag.101.

¹⁰⁹ G.MELIS, *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi*, 2009, ARACNE, pag.224.

¹¹⁰ C.MEDILLO, *Compliance fiscale*, 2019, IPSOA, pag. 249.

2.4 La sede dell'amministrazione

La sede dell'amministrazione veniva tradizionalmente intesa, soprattutto in linea con l'interpretazione del diritto internazionale privato e tributario, come il luogo in cui si svolgeva effettivamente la gestione amministrativa dell'impresa. Si tratta, in buona sostanza, del luogo da cui effettivamente provengono gli impulsi volitivi dell'ente.¹¹¹

In altre parole, tale sede è il centro nevralgico in cui vengono adottate e elaborate le strategie aziendali e decisionali, indipendentemente da eventuali assegnazioni formali e talvolta fittizie dell'attribuzione del potere di amministrare a determinati soggetti.

Inoltre, il luogo in cui si svolgono formalmente le riunioni del consiglio di amministrazione non aveva rilevanza, a meno che non coincidesse con il vero centro gestionale della società. La sede dell'amministrazione rappresentava dunque un criterio sostanziale, strettamente legato al concetto di *place of effective management*, come definito dall'articolo 4, paragrafo 3, del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni.

In Italia, l'importanza della sede dell'amministrazione era riconosciuta sia dalla normativa tributaria, sia da quella civilistica e internazionale. In ambito tributario, sia la dottrina che la giurisprudenza avevano recepito la definizione di sede dell'amministrazione elaborata in sede civilistica, riprendendo in particolare la definizione formulata dal Tribunale di Genova nella sentenza 31 marzo 1967, secondo cui *“la sede dell'amministrazione è il luogo dal quale provengono gli impulsi volitivi inerenti all'attività amministrativa delle società ed enti”*.¹¹²

Ai fini dell'individuazione concreta della sede dell'amministrazione, la Corte di Cassazione ha precisato che, per stabilire se una società costituita all'estero avesse la propria sede amministrativa in Italia, occorre fare riferimento alla situazione sostanziale ed effettiva, senza fermarsi agli aspetti meramente formali o apparenti.¹¹³

L'articolo 25 della legge 31 maggio 1995 n.218 prevede che le società, le associazioni, le fondazioni ed ogni altro ente, pubblico o privato, anche se privo di natura associativa, sono disciplinati dalla legge dello Stato nel cui territorio è stato perfezionato il

¹¹¹ Cass, Sez III pen, sent .23 febbraio 2012, n.7080.

¹¹² A.DRAGONETTI V.PIACENTINI, *Manuale di Fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, 2022, pag.360.

¹¹³ Sentenza della Cassazione 10 dicembre 1974, n.4172.

procedimento di costituzione. Tuttavia, qualora la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale risultino situati in Italia, si applica la legge italiana. Sulla scia dell'approccio sostanziale e non formale della Cassazione, la dottrina più autorevole e la giurisprudenza¹¹⁴ hanno individuato, senza un ordine gerarchico, una serie di indicatori per l'attribuzione della residenza.

Tali indicatori venivano individuati, tra gli altri, nei seguenti elementi: in primo luogo, la residenza degli amministratori, rilevante ai fini della presunzione, salvo prova contraria, di residenza fiscale in Italia, qualora tutti gli amministratori risultassero ivi residenti.¹¹⁵ Successivamente, occorre valutare la gestione professionale degli amministratori: qualora tale funzione fosse affidata a una *trust company* situata in un paradiso fiscale, andava ulteriormente approfondita l'effettività dell'attività svolta dalla *trust company*. Un ulteriore indicatore era rappresentato dal potere di movimentazione di conti bancari: qualora il potere decisionale e la gestione finanziaria risultassero accentrati in capo a un amministratore residente in un determinato Paese, si riteneva che la residenza della società o dell'ente dovesse essere individuata in tale Stato.

Infine, rilevava anche il luogo in cui operava il consigliere delegato, ove dotato di poteri decisionali strategici: la residenza poteva essere, in tal caso, attribuita al luogo di residenza e operatività di tale soggetto.

A tal proposito, con la Sentenza C-73/06 della Corte di Giustizia UE del 28 giugno 2009, *Planzer Luxembourg Sarl*, è stato ribadito che la nozione di sede dell'attività economica “*indica il luogo in cui vengono prese le decisioni essenziali concernenti la direzione generale della società e in cui sono svolte le funzioni di amministrazione centrale di quest'ultima*”¹¹⁶.

Inoltre, l'individuazione del luogo della sede dell'amministrazione di una società implica: “*la presa in considerazione di un complesso di fattori, al primo posto dei quali figurano la sede statutaria, il luogo dell'amministrazione centrale, il luogo di riunione dei dirigenti societari e quello, abitualmente identico, in cui si adotta la politica generale di tale società. Possono essere presi in considerazione anche altri elementi, quali il*

¹¹⁴ Sentenze della Cassazione Penale 7 novembre 2018 n 50151 e 16 marzo 2020, n 10098.

¹¹⁵ A. DRAGONETTI V. PIANCENTINI, *Manuale di Fiscalità internazionale*, 2022, Wolters Kluwer, pag.361.

¹¹⁶ Punto 60, Sentenza C-73/06 della Corte di giustizia, 28 giugno 2007.

domicilio dei principali dirigenti, il luogo di riunione delle assemblee generali, di tenuta dei documenti amministrativi e contabili e di svolgimento della maggior parte delle attività finanziarie, in particolare bancarie”.¹¹⁷

Con riferimento alla dimensione spazio-temporale della sede dell'amministrazione, è stato evidenziato ¹¹⁸ che il termine “sede” racchiude un riferimento sia spaziale che temporale. Infatti, affinché un luogo potesse qualificarsi come sede, era necessaria una certa continuità, accompagnato dalla volontà di stabilirsi in modo stabile e duraturo. Non era sufficiente la mera localizzazione occasionale di un singolo atto in tale luogo, anche se proveniente dagli amministratori. Al contrario, occorreva una continuità temporale tale da far conferire a quel luogo lo status di sede (dell'amministrazione). Ne conseguiva che, qualora le decisioni amministrative della società fossero state adottate con continuità da una sede situata all'estero, la residenza della società non doveva essere più considerata in Italia.

Quando si iniziò a prendere in considerazione il contesto internazionale, in cui le attività amministrative potevano essere distribuite in vari Paesi, emerse un problema particolare nei gruppi societari, in cui la sede dell'amministrazione della società non coincideva necessariamente con il luogo dove vengono prese le decisioni strategiche.

In altre parole, il fatto che le direttive e gli impulsi gestionali provenissero dalla società controllante non comportava, di per sé, che questa costituisse la sede effettiva dell'amministrazione. La gestione quotidiana e operativa poteva infatti essere svolta in un luogo diverso, ed era necessario tener conto anche di tale aspetto ai fini dell'individuazione della residenza fiscale. Con il tempo, tuttavia, si osservò come tale criterio fosse entrato progressivamente, seppur lentamente, in crisi, anche a causa dell'evoluzione delle tecnologie di comunicazione, che rendevano meno rilevante il collegamento fisico tra centro decisionale e luogo di operatività.

Il riferimento all'alta attività di amministrazione richiedeva di concentrarsi sugli amministratori, quali potevano non solo dimostrare di essersi spostati per recarsi presso una o più sedi sociali estere per poi rientrare in Italia, ma anche che la volontà collegiale

¹¹⁷ A.DRAGONETTI V.PIACENTINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, 2022, pag. 1563.

¹¹⁸ E.SIMONETTO, *Commentario al codice civile*, Zanichelli, 1965, pag.390.

si fosse in realtà formata contemporaneamente in luoghi diversi, oppure online, senza un luogo fisico determinato.

In effetti, anche qualora tutti gli amministratori risiedessero in Stati diversi, le deliberazioni societarie potevano essere assunte collegialmente attraverso sistemi di comunicazione simultanea a distanza, senza che nessuno fosse tenuto a lasciare la propria dimora¹¹⁹.

Alcuni ordinamenti hanno tenuto conto di tale complessità, riconoscendo quale criterio interno quello del cd “*central management and control*”, per contrastare quei casi in cui le riunioni degli organi amministrativi si tenevano in determinati luoghi per soli motivi di convenienza fiscale. Per evitare residenze fittizie fanno riferimento al luogo in cui la società “*really keeps house and doing buisness*”.¹²⁰

2.5 L’oggetto principale

Il criterio in base al quale si stabiliva la residenza fiscale delle società e degli altri enti era rappresentato dalla localizzazione dell’oggetto principale. Tale criterio era richiamato dall’art 73 comma 4 del TUIR¹²¹ secondo cui “*l’oggetto esclusivo o principale dell’attività degli enti residenti è determinato in base all’atto costitutivo o allo statuto, se esistenti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata o registrata*”.

Inoltre, il successivo comma 5 stabiliva che “*la mancanza dell’atto costitutivo o dello statuto nelle predette forme, l’oggetto principale dell’ente residente è determinato in base all’attività effettiva esercitata nel territorio dello Stato, tale disposizione si applica in ogni caso agli enti non residenti*”.

Al pari della sede dell’amministrazione, anche quest’ultimo criterio era già noto al nostro ordinamento civilistico, ancor prima che a quello fiscale.¹²² La dottrina civilistica¹²³

¹¹⁹ G.MELIS, *Il trasferimento della residenza fiscale nell’imposizione dei redditi, profili critici ed ipotesi ricostruttive*, 2009, ARACNE, pag.233.

¹²⁰ Così an esempio è accaduto in Canada che in Australia, rilevato dal documento OCSE, *the impact of Communication Revolution on the application of the ‘Place of Effective Management’ as a Tie- Breaker Rule* cit 7, ove tale sede non sia determinabile con precisione, potrà farsi riferimento a luogo di residenza degli amministratori.

¹²¹ A.DRAGONETTI V.PIACENTINI, *Manuale di Fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, 2022, pag. 366.

¹²² Art 2505 del codice civile citava l’oggetto principale come criterio per l’individuazione della nazionalità, successivamente abrogato e sostituito dall’art 25 della legge n.218 del 31.5.1995.

¹²³ E.SIMONETTO, *Commentario al codice civile*, Zanichelli, pag. 391.

definiva l'oggetto principale come l'attività economica prevalentemente esercitata al fine di perseguire lo scopo sociale, e non con il luogo dove si formava la volontà sociale, bensì con quello in cui essa trovava attuazione concreta¹²⁴.

Dette operazioni si configuravano, alternativamente o congiuntamente, come un'attività di scambio, produzione o intermediazione di beni e servizi, coinvolgendo sia il lato attivo che quello passivo di tali operazioni.

Nel vecchio art. 87 (ora 73) comma 3 TUIR, la nozione di "oggetto principale dell'attività", contenuta nell'art 2 del D.P.R 598/73, era stata sostituita con quella di "oggetto principale", al fine di renderla omogenea al testo dell'art 2505 cod. civ.

Il legislatore tributario aveva qualificato l'oggetto principale come "*l'attività essenziale per realizzare direttamente gli scopi primari indicati dalla legge, dall'atto costitutivo o dallo statuto*". L'articolo 5 del TUIR disponeva che una società potesse essere considerata residente in Italia se, per la maggior parte del periodo d'imposta, avesse avuto in Italia il proprio oggetto principale.

Per oggetto principale si intendeva, appunto, l'attività essenziale così come individuata dall'atto costitutivo o dallo statuto. In mancanza di documenti redatti in forma di atto pubblico o scrittura privata autenticata, o qualora essi non contenessero dichiarazioni chiare e univoche, l'oggetto principale doveva essere ricavato dall'attività effettivamente svolta.

Una volta individuato l'oggetto principale, come ha affermato la Corte di Cassazione nella sentenza n. 23150 il 25 luglio 2022, vi era la necessità di collocarlo nello spazio. L'indagine si doveva basare su un criterio di effettività, accertando il luogo in cui l'attività veniva prevalentemente esercitata (esclusivamente o prevalentemente nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo d'imposta). Tuttavia, non era assolutamente indispensabile lo svolgimento dell'attività integralmente in Italia.

Nell'individuazione dell'oggetto principale la Cassazione¹²⁵ ha sempre prediletto un approccio sostanzialistico, come anche chiarito nelle Circolari dell'Agenzia dell'Entrate. Anche in ambito internazionale, in particolare nelle osservazioni contenute nel

¹²⁴ G.MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione sui redditi*, ARACNE, 2009, pag. 240.

¹²⁵ Cass, sez. III, 10 dicembre 1974 n. 10409.

Commentario all'art 4 del Modello OCSE, si perseguiva lo stesso principio di effettività, affermando che la sede della direzione effettiva di un ente non coincideva necessariamente con la sede dell'amministrazione. Essa andava individuata, infatti, nel luogo in cui l'attività principale veniva concretamente esercitata, anche qualora non coincidesse con quello formalmente indicato nell'atto costitutivo o nello statuto.¹²⁶

L'individuazione dell'oggetto principale richiedeva un accertamento di fatto, spesso complesso, soprattutto nei casi in cui l'impresa operava in più Stati. In tali circostanze, l'assenza di un criterio univoco rendeva particolarmente difficile determinare con precisione la residenza fiscale.

Questo criterio doveva essere valutato in base a diversi parametri quali: il fatturato lordo nei vari Paesi, l'ubicazione degli investimenti principali, il numero di dipendenti impiegati in ciascuna sede, la gestione operativa e amministrativa della società. La difficoltà aumentava nei casi in cui mancasse un'attività vera e propria, come nelle società di mero godimento, ossia quelle società che si limitano a possedere immobili senza svolgere un'attività economica organizzata.

Secondo la Cassazione¹²⁷, l'oggetto principale di una società doveva essere desunto dagli atti produttivi e negoziali della stessa, nonché dai rapporti economici che intratteneva con terzi. Il confine tra una semplice società di godimento e una società con attività economica strutturata doveva essere valutato in base alle circostanze del caso, rendendo necessario un approccio sostanzialistico¹²⁸. Il possesso degli immobili in Italia non era di per sé sufficiente a determinare la residenza fiscale delle società, ma qualora l'attività fosse stata attiva e organizzata, si poteva configurare una stabile organizzazione e, di conseguenza, la residenza in Italia.

Ulteriori problematiche sorgevano con riferimento alle società holding, ovvero società che possiedono partecipazioni in altre imprese. Anche in questo caso la normativa non forniva elementi chiari e l'interpretazione della legge poteva variare in base alle circostanze.¹²⁹ Nel caso delle “holding dinamiche”, che esercitano attività di direzione e

¹²⁶A. DRAGONETTI V. PIACENTINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, 2022, pag.368.

¹²⁷Cass. 1987, n.8820, Cass 2018 n33324.

¹²⁸L.MIELE, F. BONTEMPO, A. SURIA, T. FABI, *Bilancio e reddito d'impresa*, Wolters Kluwer, 2021, pag.491.

¹²⁹A.DRAGONETTI V.PIACENTINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, 2022, pag.368.

coordinamento delle società partecipate, senza ingerirsi direttamente nella gestione operativa, l'oggetto principale si individuava nel luogo dove venivano assunte le decisioni strategiche, e quindi nella sede di amministrazione effettiva.

Per contro, le holding statiche, che si limitano a detenere partecipazioni senza svolgere attività di gestione, venivano spesso esaminate in funzione delle attività delle partecipate, rendendo l'individuazione dell'oggetto principale maggiormente incerta. Con il D.lgs. 223/2006 il legislatore italiano, al fine di prevenire la collocazione di holding di comodo, ha introdotto una presunzione legale di esterovestizione.

Secondo il comma 5-bis dell'art 73 del TUIR, si presume fiscalmente residente in Italia qualsiasi società o ente estero che: detiene partecipazioni di controllo in società residenti in Italia, è controllato da soggetti residenti in Italia ed è amministrato anche solo in parte da organi di gestione composti da soggetti residenti in Italia.

La prova dell'effettiva gestione al di fuori del territorio italiano grava sulla società estera. Tale presunzione impatta principalmente le "holding statiche" più esposte al rischio di configurarsi come mere società di comodo, create per beneficiare di regimi fiscali più favorevoli.¹³⁰

Un importante chiarimento in merito al criterio dell'oggetto principale è contenuto nella sentenza della Cassazione n.33234 del 21 dicembre 2018, relativa al caso di una società formalmente residente in Lussemburgo (Gado s.a.r.l), ma considerata fiscalmente residente in Italia in quanto priva di autonoma operatività.¹³¹

La Corte ribadiva che lo statuto della società non assume alcuna rilevanza, ma ciò che conta era l'attività esercitata quotidianamente della società: se tale attività si svolge in Italia, anche l'oggetto principale, inteso come criterio di collegamento sostanziale, si considera localizzato nel territorio italiano.¹³²

Nella medesima pronuncia, la Suprema Corte ha precisato che la sede dell'amministrazione e l'oggetto principale dovevano essere accertati sulla base di criteri

¹³⁰ *Ibid*, pag.369.

¹³¹ Sentenza del 21/12/2018, Corte di Cassazione, Sezione/Collegio 5, Documentazione Economia e Finanziaria

¹³² A.SAVONARA F.VISMARA, *Prime considerazioni e spunti sulla nuova residenza fiscale della società (in una prospettiva anche sovranazionale)*, Diritto e pratica tributaria, 2024.

effettivi, come la localizzazione delle attività, la stipula dei contratti, le attività economiche e gestionali. Nel caso trattato, l'assenza di una struttura organizzativa in Lussemburgo, unita alla direzione effettiva concretamente esercitata in Italia, portava a ritenere radicato in Italia l'oggetto principale della società, indipendentemente dalla sua sede legale estera.

2.6 Il requisito temporale

Il requisito temporale nella determinazione della residenza fiscale delle società è stato introdotto con il TUIR nel 1986. Prima di allora, infatti, non era previsto che i criteri di collegamento dovessero sussistere per “la maggior parte del periodo d'imposta”.

A tal proposito, va rilevato che l'art 2 del D.P.R. n.598/1973, nel definire i criteri per determinare la residenza in Italia delle società e degli enti ai fini dell'imposta sul reddito, non conteneva alcun riferimento all'elemento temporale. La mancanza di tale requisito risultava particolarmente rilevante, poiché l'elemento temporale costituisce una condizione essenziale per evitare che vengano assoggettati a tassazione in Italia i redditi prodotti a livello mondiale da una società che abbia soddisfatto uno dei criteri di collegamento solo in via transitoria o per periodi circoscritti.¹³³

Nel testo della relazione governativa dello schema di testo unico del 1986 il legislatore ha precisato l'importanza di un requisito temporale integrativo per ciascuno dei criteri di collegamento indicati nell'articolo 73 comma 3 TUIR in quanto nessuno di essi, se non accompagnato da una certa permanenza e continuità, può giustificare in modo autonomo l'assoggettamento della società alla tassazione italiana sui redditi ovunque prodotti (*worldwide taxation principle*).

L'ancoraggio temporale al “periodo d'imposta” delle tre fattispecie costitutive della residenza rappresenta una diretta conseguenza del fatto che il nostro sistema delle imposte sui redditi si fonda sul principio secondo cui a ciascun periodo di imposta corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma¹³⁴.

¹³³ S.DORIGO, *La residenza fiscale delle società e degli enti*, Pacini Giuridica, 2024, pag.34-35.

¹³⁴ Art 76 comma 1 TUIR “L'imposta è dovuta per periodi di imposta a ciascuno dei quali corrisponde un'obbligazione tributaria autonoma salvo quanto stabilito negli articoli 80 e 84”.

A tal proposito, a differenza delle persone fisiche, nell'IRES il periodo di imposta non coincide necessariamente con l'anno solare, ma è determinato dall'esercizio o dal periodo di gestione della società e dell'ente, così come stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo. Nel caso in cui la durata dell'esercizio o del periodo di gestione non sia determinata né dalla legge né dall'atto costitutivo, o è stata determinata sull'arco di due o più anni, il periodo d'imposta si basa sull'anno solare¹³⁵. Le società che trasferiscono la sede legale in Italia nel corso dell'anno, se nello Stato di provenienza non è previsto l'obbligo di preventiva liquidazione del soggetto giuridico, non possono essere considerate residenti fiscalmente in Italia, se non soddisfano almeno uno dei tre requisiti previsti dall'art 73, per un periodo pari ad almeno 183 giorni dell'anno solare (184 in caso di anno bisestile).¹³⁶ Tale previsione consente di evitare l'attribuzione della residenza fiscale a soggetti che, pur avendo integrato uno dei criteri formali per un periodo di tempo limitato, non hanno manifestato un effettivo radicamento nel territorio nazionale.

2.7 Modello OCSE e le Convenzioni contro le doppie imposizione

La determinazione della residenza fiscale di un soggetto diverso da una persona fisica, ai fini dell'applicazione della Convenzione OCSE, avviene mediante un rinvio alle normative interne dei singoli Stati contraenti, le quali stabiliscono i criteri in base ai quali un soggetto può essere qualificato come residente ai fini fiscali.

L'articolo 4 del Modello OCSE, nel suo primo paragrafo afferma che “ *ai fini della presente Convenzione, l'espressione ‘residente in uno Stato contraente’ si riferisce a qualsiasi persona che, secondo la legislazione di quello Stato, è ivi imponibile in ragione del suo domicilio, residenza, sede di direzione o qualsiasi altro criterio di natura analoga* ”¹³⁷ Con il termine “persona” si intende non solo la persona fisica, ma anche le società e gli altri enti.

¹³⁵ Art 76, comma 2, T.U.I.R

¹³⁶ C.GARBARINO, *Manuale di tassazione internazionale*, IPSOA, 2009, pag.244.

¹³⁷ Il testo originale dell'art. 4, par. 1, del Modello di Convenzione OCSE è così articolato: «*For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof as well as a recognised pension fund of that State. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.*».

I paragrafi 2 e 3 dell'art 4 del Modello OCSE contengono le “*tie breaker rule*”, ossia delle regole per risolvere i conflitti di residenza tra Stati contraenti.

L'art 4 paragrafo 3 del Modello OCSE, introduce il criterio della direzione effettiva (*place of effective mangament*), come *tie-breaker rules* per risolvere il conflitto di residenza. A differenza delle persone fisiche, le società e gli enti non hanno una presenza fisica e un'esistenza materiale indipendente rispetto ai suoi membri, il che rende più arduo l'identificazione di criteri di collegamento con il territorio.

La sede di direzione effettiva, secondo il Commentario al modello OCSE, è storicamente intesa come il luogo in cui le persone o i gruppi di individui al vertice dell'ente (ad esempio, il consiglio di amministrazione) prendono le decisioni strategiche e determinano l'orientamento complessivo dell'ente¹³⁸. Tuttavia, il modello OCSE non fornisce una definizione autonoma di tale criterio, ma rinvia al significato dato dalla normativa interna degli Stati Contraenti.

In considerazione delle diverse interpretazioni adottate dai vari Paesi, il Commentario al Modello OCSE, nella versione del 2008 ha suggerito di riconsiderare il concetto di direzione effettiva, proponendo l'introduzione di una clausola convenzionale che consenta di risolvere i conflitti di doppia residenza mediante un accordo tra le autorità fiscali competenti dei due Stati interessati.

Tra i fattori da considerare per risolvere il conflitto vi sono: il luogo in cui gli organi direttivi si riuniscono e prendono le decisioni strategiche, il luogo in cui vengono emanate le direttive aziendali, il luogo in cui si svolge l'amministrazione centrale dell'impresa, il luogo dove sono tenute le scritture contabili, ed infine la legge regolatrice delle società.

Il Commentario evidenzia come non esista un criterio univoco per la determinazione della sede di direzione effettiva poiché la localizzazione delle decisioni varia a seconda della struttura organizzativa e operativa dell'impresa.¹³⁹

La riforma al Modello OCSE, pubblicata il 18 dicembre 2017, elimina il riferimento al *place of effective management* quale unico criterio per la risoluzione dei casi di doppia

¹³⁸ L.TOSI R.BAGGIO, *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, settima edizione, 2022, Wolters Kluwer, pag.120.

¹³⁹ P.PISTONE, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2023, n.3 pag.936.

residenza, a favore di un approccio *case by case*, secondo cui gli Stati contraenti interessati sono tenuti a risolvere il conflitto di comune accordo attraverso una procedura amichevole (*Mutual Agreement Procedure*), nell'ambito del quale numerosi fattori vengono presi in considerazione.¹⁴⁰

In tal senso, il Commentario al Modello OCSE, al paragrafo 25, precisa che tra le ipotesi che giustificano il ricorso alla procedura amichevole rientrano “ *i casi in cui la mancanza di informazioni sulla situazione effettiva del contribuente ha comportato una scorretta applicazione della Convenzione, in particolare con riferimento alla determinazione della residenza (articolo 5) o alla natura temporanea dei servizi prestati da un lavoratore dipendente* ”.

La suddetta modalità richiede un'analisi caso per caso della situazione concreta da parte degli Stati contraenti, fondata su elementi precisi relativi al luogo in cui si svolgono specifiche attività quali: le riunioni del Consiglio di amministrazione, l'esercizio della funzione di ordinaria amministrazione da parte dei dirigenti e degli amministratori delegati, la localizzazione della sede centrale e la conservazione della documentazione contabile.

In effetti, la digitalizzazione dei processi gestionali ha reso difficile localizzare una sede effettiva e stabile. Le riunioni strategiche si tengono spesso in videoconferenza da località diverse; la contabilità può essere tenuta in Paesi terzi per motivi di costo; la gestione quotidiana può essere delegata a società controllate in altri Stati. Questi fenomeni hanno fatto emergere nuovi problemi di doppia residenza o addirittura di “assenza” di una residenza determinabile in base ai criteri tradizionali.

Tuttavia, si precisa, che gli Stati contraenti non sono obbligati a seguire questa impostazione e possono ancora adottare il criterio del *place of effective management*.¹⁴¹

Infatti, il criterio del “*place of effective management*”, sebbene oggi risulti subordinato al “*mutual agreement*” tra le autorità competenti degli Stati contraenti, per l'ordinamento

¹⁴⁰ A.SANTI C.IGNAZIO, *Fiscalità internazionale- Conta l'individuazione del posto dell'effettivo management*, Il Sole 24 Ore, 2009, pag.11.

¹⁴¹ P. VALENTE, *Il nuovo Modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizione profili di novità*, il Fisco, 2018, pag. 558.

interno continua a rivestire un ruolo centrale ai fini della determinazione della residenza per i soggetti diversi dalle persone fisiche.¹⁴²

Tale criterio rappresenta ancora la regola risolutiva (cd. *tie breaker rule*) in caso di conflitto tra ordinamenti tributari, derivante dall'adozione di metodi differenti per l'individuazione della residenza fiscale.¹⁴³ Le modifiche in tal senso sono state recepite anche dalla Convenzione Multilaterale, la quale ha incorporato le innovazioni introdotte dall'art 4 del Modello OCSE, al fine di rafforzare il principio di effettività e favorire soluzioni condivise in caso di doppia residenza.

L'Italia, tuttavia, ha scelto di non applicare l'impostazione prevista dalle modifiche internazionali ai trattati già in vigore; di conseguenza, tali modifiche non sono entrate automaticamente a far parte del nostro ordinamento. Tale scelta, consentita dal paragrafo 24.5 del Commentario al Modello OCSE, implica che l'Italia continuerà a risolvere i conflitti di doppia residenza applicando, come unico criterio di prevalenza rispetto a quanto previsto dall'art 73 del TUIR, la sede di direzione effettiva (*place of effective management* anche POEM).

Tuttavia, sono presenti delle eccezioni, ad esempio nella Convenzione tra Italia e Stati Uniti, si stabilisce che, in caso di doppia residenza, le autorità competenti dei due Stati devono cercare di risolvere la questione di comune accordo.

La procedura amichevole prevista all'art 25 del Modello OCSE può essere instaurata solo nei casi in cui un prelievo è stato già applicato o stia per esserlo, in contrasto con le disposizioni delle convenzioni, determinando così una situazione di doppia imposizione.¹⁴⁴

Il rischio attuale, segnalato da vari studi europei e dall'OCSE stessa, è che l'incertezza normativa favorisca comportamenti elusivi da parte delle grandi multinazionali e generi conflitti di residenza fra Stati. La questione è ulteriormente aggravata dall'asimmetria tra ordinamenti: molti Paesi, come appunto l'Italia, continuano ad utilizzare il POEM nelle convenzioni già in vigore, mentre altri adottano criteri diversi.

¹⁴² P. VALENTE D.M CARDONE, *Esterovestizione delle società*, Walters Kluwer, pag.239.

¹⁴³ *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, IBFD, Amsterdam, 2007.

¹⁴⁴ P. VALENTE D.M. CARDONE, *Esterovestizione delle società*, Walters Kluwer, pag.244.

In conclusione, l'evoluzione del Modello OCSE ha posto le basi per un approccio maggiormente flessibile e realistico, ma ha anche aperto una nuova stagione di incertezza applicativa a fronte anche dell'incertezza del diritto e la capacità impositiva degli Stati nell'era digitale¹⁴⁵.

2.8 The place of effective management

Il concetto di *place of effective management* è uno dei criteri fondamentali utilizzati dal Modello di Convenzione OCSE per risolvere i casi in cui una società venga considerata fiscalmente residente in due Stati contemporaneamente.

Questa situazione nota come “*dual residence*”, può verificarsi perché ogni Stato applica criteri diversi per stabilire la residenza fiscale: ad esempio, uno Stato potrebbe basarsi sul luogo di costituzione della società, mentre l'altro Stato potrebbe considerare il luogo in cui la società viene amministrata effettivamente.

L'art 4, paragrafo 3 del Modello OCSE prevede che “ *quando un ente è considerato residente in entrambi gli Stati contraenti (cd. dual residence), si considera residente solamente nello Stato in cui ha la direzione effettiva (place of effective management)* ”.

Tale criterio non era unanimemente condiviso dai Paesi aderenti all'OCSE, in quanto ritenuto inadeguato a risolvere efficacemente le controversie in materia di doppia residenza¹⁴⁶. In particolare, la nozione di sede di direzione effettiva risultava essere carente di sufficienti esemplificazioni pratiche, rendendo difficoltosa l'individuazione delle diverse fattispecie concrete.¹⁴⁷ Inoltre, tale definizione non teneva conto di scenari sempre più frequenti nella prassi, come quelli relativi a imprese con una sede di direzione effettiva “virtuale” oppure soggetta a frequenti spostamenti.

Il Commentario OCSE chiarisce il concetto al paragrafo 24, specificando che si tratta del luogo in cui vengono assunte le decisioni chiave sia gestionali che commerciali, necessarie per la conduzione dell'attività dell'ente nel suo complesso. Non si guarda al

¹⁴⁵ S.REGGIANI, *La residenza fiscale delle società in Italia: il ruolo centrale della sede dell'amministrazione*, Wolters Kluwer, 2023.

¹⁴⁶ G. FORT, *La residenza fiscale delle società*, *Fiscalità internazionale*, 2003, pag. 500.

¹⁴⁷ A. DRAGONETTI V. PIACENTINI, *Manuale di Fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, 2021, pag. 375.

luogo in cui le decisioni vengono semplicemente eseguite, bensì, si deve fare riferimento a quello in cui esse vengono effettivamente assunte, generalmente da organi apicali come il consiglio di amministrazione o l'amministratore delegato.

Lo stesso Commentario al Modello OCSE riconosceva i limiti di tale definizione, ammettendo l'impossibilità di individuare una regola univoca e sottolineando la necessità di procedere, nella determinazione della sede di direzione effettiva, a una valutazione complessiva di tutti i fatti e le circostanze rilevanti del caso concreto.

A fronte delle modifiche del testo normativo, introdotte nel 2008 e nel 2017, il *place of effective management*, come già accennato precedentemente, al fine di risolvere le controversie in caso di doppia residenza fiscale, nel modello OCSE è stato introdotto un approccio *case by case*, attraverso l'avvio di una procedura di cooperazione tra le diverse amministrazioni fiscali, affinché vengano valutati tutti gli elementi utili per la determinazione della residenza fiscale della persona giuridica, e non solo quello afferente il *place of effective management*.¹⁴⁸

La nuova formulazione dell'art 4, par. 3 dispone che qualora un soggetto diverso dalle persone fisiche sia residente in entrambi gli Stati contraenti, le autorità competenti si adoperano al fine di raggiungere un *mutual agreement*, tenendo conto della combinazione di diversi fattori sia formali che sostanziali.¹⁴⁹

Tuttavia, occorre sottolineare che l'Italia non ha recepito la nuova impostazione prevista a livello internazionale, mantenendo invariate le Convenzioni contro le doppie imposizioni già formulate. Ne deriva che l'Italia ha scelto di continuare ad applicare il criterio della "sede di direzione effettiva", il quale, pur avendo perso centralità nel panorama internazionale, conserva un ruolo fondamentale sia nella normativa interna che nell'ambito convenzionale attualmente vigente.

Negli ultimi anni, il criterio del *place of effective management* è stato oggetto di diverse critiche, in parte condivise dalla dottrina italiana. Una delle principali problematiche riguarda la sua difficile applicazione in contesti complessi, come quelle delle

¹⁴⁸ P. VALENTE, *Il place of effective management costituisce l'unico criterio dirimente i casi di dual residence?* Fiscalità finanziaria, 2017.

¹⁴⁹ J.SULLIVAN, *A study on the interpretation and limitation of the concept "Place of effective management as laid down in Article 4 (3) of the OECD Model Tax Convention, Instituted of Advanced legal studies, University of London*, 2011.

multinazionali e delle holding, in cui le decisioni strategiche vengono spesso assunte in sedi diverse e in modo frammentato. Inoltre, l'esclusivo riferimento alla direzione può risultare limitativo, in quanto tende a trascurare l'attività concreta svolta dall'impresa, ossia la sua operatività effettiva e il contenuto sostanziale dell'attività economica.¹⁵⁰

2.9 La nuova residenza fiscale delle società

Le incertezze e le problematiche legate all'applicazione dei precedenti criteri di determinazione della residenza fiscale sono state in parte superate grazie alle modifiche introdotte in attuazione della Legge delega per la riforma fiscale n. 111/2023.

La riforma della residenza fiscale, introdotta con il Decreto Legislativo n.209 del 27 dicembre 2023, ha l'obiettivo di garantire maggiore certezza giuridica e un maggiore conformità agli standard internazionali. In particolare, l'articolo 2 abroga i precedenti criteri di collegamento basati sulla sede dell'amministrazione e sull'oggetto principale dell'attività, sostituendoli con due nuovi parametri. L'articolo 5 al comma 3 elimina il riferimento al criterio dell'oggetto principale che ha dato luogo a controversie e rischi di doppia imposizione.

Secondo la nuova disposizione, che modifica l'articolo 73 co.3 del TUIR, sono considerati soggetti passivi ai fini IRES le società e gli enti che, per la maggior parte del periodo d'imposta, hanno la sede legale o la loro sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale nel territorio italiano.¹⁵¹

Anche nel nuovo assetto normativo vengono, dunque, stabiliti tre distinti criteri, per l'individuazione delle società e degli enti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato italiano. In particolare, in continuità con la previgente disciplina, viene mantenuto il criterio formale della "sede legale", mentre il criterio sostanziale della "sede dell'amministrazione" è stato sostituito con i due criteri della "sede di direzione effettiva" e della "gestione ordinaria in via principale"¹⁵², i quali devono comunque sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta.

¹⁵⁰ P. VALENTE, *Esterovestizione e residenza*, IPSOA, 2008, pag. 141.

¹⁵¹ D. AVOLIO S. GRILLI, *Riforma della fiscalità internazionale*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2024, pag.52.

¹⁵² P. PISTONE, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, Diritto e pratica tributaria internazionale, 2023, pag.912.

La riforma si ispira alle migliori prassi internazionale e ai principi stabiliti dalle Convenzioni contro la doppia imposizione, in particolare sostituisce il criterio dell'oggetto principale dell'attività con parametri più efficaci e più puntuali rispetto alla realtà economica delle imprese.

La Circolare 20/E del 4 novembre 2024 dell'Agenzia delle Entrate chiarisce le principali novità introdotte dalla riforma, che è entrata in vigore dal 1° gennaio 2024 per le società e gli enti con esercizio coincidente con l'anno solare. Per le società con esercizio a cavallo d'anno, la riforma si applica a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 29 dicembre 2023. Per quanto riguarda i nuovi criteri di collegamento per determinare la residenza fiscale, la sede di direzione effettiva è definita come il luogo dove vengono prese decisioni strategiche della società o dell'ente, in modo continuo e coordinato, tuttavia, a meno che tali decisioni abbiano carattere gestionale, è irrilevante il luogo dove i soci prendono le decisioni.

La sede della gestione ordinaria, invece, è il luogo dove vengono svolte le attività quotidiane e gli adempimenti legati all'ordinaria amministrazione dell'ente. È rimasta invariata l'alternatività dei criteri, in quanto è sufficiente soddisfare anche uno solo di questi per far scattare la residenza fiscale in Italia.

Per quanto riguarda i trust e gli enti simili che non consentono un adeguato scambio di informazioni, la presunzione di residenza fiscale risulta attenuata da presunzione assoluta a presunzione relativa.

In sintesi, la riforma mira ad una maggiore trasparenza giuridica e armonizzazione con il Modello OCSE per ridurre situazioni di doppie imposizioni, riconoscendo come residenti fiscale in Italia anche le società che formalmente non hanno sede legale in Italia, ma svolgono principalmente la loro attività nel nostro Paese.¹⁵³

Nonostante la riforma rappresenti un valido passo avanti rispetto agli obiettivi proposti dalla stessa, introduce nuove incertezze e potenziali criticità operative in particolare con le attività transazionali.

¹⁵³ C.FINO, *La residenza fiscale delle persone fisiche e delle società*, L'Agenzia delle Entrate spiega le nuove regole, Il Sole 24 ore, 2024.

2.10 La definizione di sede di direzione effettiva

Per superare le incertezze e le criticità connesse all'applicazione del criterio precedente della sede dell'amministrazione (di derivazione civilistica), il legislatore delegato ha provveduto alla sua sostituzione, introducendo due nuovi criteri per l'attribuzione della residenza fiscale in Italia delle società e degli enti, ovvero la "sede di direzione effettiva" e "la gestione ordinaria in via principale".

La legge delega 111/2023, nella definizione del criterio della sede di direzione effettiva, richiama la formulazione adottata dalle Convenzioni internazionali, ma l'interpretazione del concetto di "*Place of Effective Management*" (POEM) non è uniforme, infatti in seno all'OCSE, non è mai stato raggiunto un accordo comune sull'interpretazione del criterio.

Difatti, le diverse Convenzioni internazionali non sono riuscite a stabilire un criterio univoco, e anche il Modello OCSE su cui si basano non fornisce un'indicazione comune sul quale sia il livello di gestione rilevante. Di conseguenza, il significato e l'applicazione del POEM possono variare a seconda delle normative dei singoli Paesi.¹⁵⁴

La definizione della "sede di direzione effettiva" varia a seconda di diversi fattori, e l'art 73 del TUIR definisce la sede di direzione effettiva come "*la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società nel suo complesso.*"

In questo senso, la sede di direzione effettiva è individuata in un'attività e non in un luogo fisico. Nonostante ciò, come afferma il legislatore nella Relazione illustrativa, la nozione di sede assume rilevanza in relazione al luogo in cui vengono adottate le decisioni strategiche, ossia quelle decisioni di vertice che determinano l'indirizzo e l'organizzazione dell'attività societaria.¹⁵⁵

A tal proposito, con la Circolare 20/2024 è stato chiarito che "*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, le decisioni assunte dai soci non rilevano per individuare la sede di direzione effettiva, fatta eccezione per quelle aventi contenuto gestionale.

¹⁵⁴ D.AVOLIO S.GRILLI, *Riforma della fiscalità internazionale*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2024, pag. 53.

¹⁵⁵ P.PISTONE, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, Diritto e pratica Tributaria Internazionale, pag.920, 2023.

Infatti, come si evince dal testo normativo, il legislatore ha attribuito rilevanza al luogo in cui è effettivamente e prevalentemente diretta la società.

Dunque, un importante aspetto da definire nella disamina dell'attuale disposizione normativa concerne l'individuazione del livello decisionale che assume rilevanza ai fini dell'integrazione del requisito della sede di direzione effettiva.¹⁵⁶

In ambito internazionale, dottrina e giurisprudenza hanno attribuito al criterio una valenza variabile a seconda delle giurisdizioni, influenzata da diversi fattori. In alcuni casi si è data maggiore importanza ad elementi formali, come il luogo in cui si riunisce il consiglio di amministrazione, mentre in altri si è privilegiato un approccio sostanziale. Anche la tradizione giuridica viene presa in considerazione, ad esempio la Germania tende a dare maggiore importanza alla gestione operativa quotidiana.

La nozione di “sede di direzione effettiva” è ritenuta coincidente con il termine di matrice civilistica di sede effettiva, che la Cassazione nella sentenza del 19.07.2024 n.20002, descrive come *“il luogo dove hanno concreto svolgimento le attività amministrative e di direzione dell'ente e si convocano le assemblee e cioè il luogo deputato, o stabilmente utilizzato per l'accentramento, nei rapporti interni e con i terzi, degli organi e degli uffici societari in vista del compimento degli affari e dell'impulso dell'attività dell'ente”*.

Negli ultimi anni la maggiore diffusione del lavoro a distanza, favorito dall'innovazione tecnologica e dai nuovi modelli manageriali, ha reso la valutazione della residenza fiscale delle imprese più complessa. Alcuni ordinamenti hanno adottato un approccio caso per caso, tenendo in considerazione specifiche caratteristiche delle aziende.¹⁵⁷

La mancata armonizzazione tra i vari Paesi ha portato l'OCSE, nel Modello di Convenzione del 2017, a introdurre una nuova *tie breaker rule*, che affida la risoluzione dei conflitti di doppia residenza alla procedura amichevole tra le autorità competenti.¹⁵⁸

¹⁵⁶ A.GERMANI, *Residenza fiscale delle società, pesa la sede di direzione effettiva*, Il Sole 24 ore, 2024.

¹⁵⁷ E. DELLA VALLE, *Revisione dei criteri di determinazione della residenza fiscale di società*, il Fisco, 2024.

¹⁵⁸ A.SAVONARA F.VISMARA, *Prime considerazioni e spunti sulla nuova residenza fiscale delle società*, Rivista telematica di diritto tributario, 2024.

L'Italia, quando ha firmato la convenzione multilaterale del 2017 per l'attuazione delle misure del progetto BEPS, ha espresso una riserva sul nuovo standard riguardante la procedura amichevole come risoluzione nei casi di doppia residenza. Nonostante ciò, ha comunque adottato il nuovo standard in alcune recenti convenzioni, come quelle stipulate con Giamaica, Colombia, Uruguay e Romania, ma la maggior parte delle Convenzioni in vigore fa riferimento al POEM come esclusiva *tie-breaker rule*.

L'interpretazione data dall'Italia in sede convenzionale presenta delle divergenze con il novellato art 73 del TUIR. Infatti, se in quest'ultimo viene preso in considerazione esclusivamente il luogo dove vengono prese le decisioni strategiche in modo continuo e coordinato, nella disposizione convenzionale gli interpreti nazionali hanno dato rilevanza anche alla gestione quotidiana, in particolare nei casi in cui la società ha un profilo professionale semplice e svolge limitate attività come la gestione di partecipazioni o attività routinarie. Di conseguenza il legislatore nazionale dovrà uniformare la definizione contenuta nell'art 73 con quella assunta in sede convenzionale.

La nuova disposizione contiene criteri alternativi per la determinazione della residenza, come la gestione ordinaria e la sede legale. Tuttavia, ai fini convenzionali l'unico criterio che vale come *tie breaker rule* è il *POEM*. L'importanza di questo criterio emerge chiaramente nella recente sentenza della Cassazione¹⁵⁹ relativa alla Sarasin Srl, ex società portoghese trasferita in Italia. Nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate contestava alla società la residenza fiscale italiana, sostenendo che la sua gestione effettiva fosse esercitata in Italia dalla società controllante Fornari Spa, mentre la registrazione in Portogallo fosse puramente formale. La Cassazione, ha rigettato il ricorso dell'Amministrazione finanziaria e ha ribadito che la sede dell'amministrazione deve coincidere con la sede di direzione effettiva. Quest'ultima, è considerata come il luogo dove si riuniscono gli organi societari per l'approvazione dei bilanci e delle strategie; dove si svolgono operazioni bancarie e amministrative significative; l'azienda ha una presenza operativa reale, anche in termini di personale e infrastrutture.

Inoltre, con la sentenza n. 17289/2024 del 24 giugno 2024, la Cassazione conferma che la valutazione della sede di direzione effettiva deve basarsi su un'analisi sostanziale,

¹⁵⁹ Cass civ., Sez V sent., (data 14/2/2022) 19/01/2023.

considerando non solo il luogo formale delle decisioni amministrative, ma anche altri elementi rilevanti, come lo svolgimento effettivo dell'attività principale dell'ente.¹⁶⁰

2.11 La gestione ordinaria in via principale

Il criterio della gestione ordinaria in via principale, previsto dal novellato art. 73 comma 3 del TUIR, rappresenta uno degli snodi centrali della recente riforma in materia di residenza fiscale delle società e degli enti. Questa innovazione mira a rafforzare la coerenza con le pratiche internazionali e a valorizzare il collegamento sostanziale della società con il territorio in cui opera.¹⁶¹

L'art 73 prevede espressamente che *“per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso.”*¹⁶²

In primo luogo, la nuova formulazione consente di superare le ambiguità riscontrate in precedenza nell'applicazione del criterio dell'“oggetto principale”, in particolare quelle legate alla possibilità di considerare come Stato di residenza quello in cui si trovavano, in via prevalente, i beni detenuti dall'ente, anziché il luogo effettivo in cui si svolgeva l'attività economica e negoziale funzionale al perseguimento dell'oggetto sociale. La riforma si inserisce nel solco tracciato dalla giurisprudenza, chiarendo definitivamente tale aspetto e offrendo un contributo necessario in termini di certezza giuridica, soprattutto nei confronti delle holding estere che detengono asset significativi in Italia.¹⁶³

In secondo luogo, il riferimento normativo alla gestione svolta in “via principale” e relativa all'ente nel suo complesso, rappresenta un elemento cruciale per la definizione precisa del confine tra la residenza fiscale in Italia e la mera esistenza di una stabile organizzazione nel territorio nazionale. Come precisato nella Relazione Illustrativa, la scelta lessicale mira ad evitare che si configuri un vincolo impositivo personale e integrale in capo all'ente estero nel caso in cui soltanto una parte delle sue attività sia localizzata

¹⁶⁰ M. BARGAGLI, *Esterovestizione, libertà di stabilimento UE e sede effettiva: analisi della giurisprudenza*, Wolters Kluwer, 2025.

¹⁶¹ P. PISTONE, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, cit., pag.925.

¹⁶² A.A V.V., *Il Fisco 2024*, IPSOA, 2024, pag.555.

¹⁶³ P.ARGINELLI, *Cenni di inquadramento sulla riforma della società ed enti*, Wolters Kluwer, 2024, pag. 548.

in Italia, circostanza che, al massimo, potrebbe giustificare l'esistenza di una stabile organizzazione, ma non la residenza fiscale.

Il legislatore, in sostanza, ha voluto attribuire autonoma rilevanza al luogo dove si svolgono concretamente le attività di gestione come criterio per l'attribuzione della residenza fiscale delle società e degli enti

Pertanto, ai fini dell'individuazione del criterio, è necessario considerare il luogo in cui quotidianamente sono esercitate le suddette attività, con le connesse regole di organizzazione, di normale funzionamento e di adempimenti, che devono essere valutati con le particolarità del singolo caso.¹⁶⁴ La Circolare n. 20/E/2024 dell'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'identificazione del luogo di gestione ordinaria dipende da un'analisi concreta delle attività svolte.

Non esiste un elenco tassativo delle attività che costituiscono la gestione ordinaria, poiché le attività possono variare a seconda della struttura aziendale, del settore economico e della natura dell'impresa.

Tra i fattori indicativi per individuare il luogo in cui si realizza la gestione ordinaria in via principale, assumono particolare rilevanza la sede degli uffici amministrativi, la localizzazione degli uffici dove avvengono le attività di contabilità e le altre funzioni operative, il luogo di svolgimento dell'attività caratteristica e il luogo in cui la maggior parte dei dipendenti svolge le proprie attività.¹⁶⁵

La definizione fornita dal legislatore per questo criterio presenta elementi simmetrici rispetto a quelli della "sede di direzione effettiva" disciplinata nello stesso articolo 73, comma 3, del T.U.I.R.

Entrambi i concetti si basano su attività svolte in modo continuativo e coordinato a livello aziendale, ed escludono che operazioni sporadiche o limitate a singole divisioni, possano determinare la residenza fiscale di una società o di un ente in Italia.¹⁶⁶ L'uso congiunto degli aggettivi "ordinaria" e "corrente" per descrivere l'attività di gestione rilevante, ai

¹⁶⁴ G.MELIS, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, ARACNE, 2008, pag.211.

¹⁶⁵ P.PISTONE, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, cit., pag.922.

¹⁶⁶ Relazione illustrativa al d.lgs. n.209/2023, ove viene precisato che "ciò che rileva al fine del criterio fin qui considerato è che gli atti siano relativi alla gestione ordinaria, attinenti alla funzione della società o all'ente nel suo complesso".

fini della determinazione della residenza fiscale, esprime l'intento di dare importanza al luogo in cui si svolgono le normali operazioni dell'ente, a condizione che si tratti delle funzioni principali e non di attività secondarie.

Rispetto alla “sede di direzione effettiva” questo criterio risulta meno manipolabile, in quanto il coordinamento continuativo delle operazioni aziendali richiede una struttura organizzativa ben definita e radicata nel territorio. Tuttavia, esiste comunque la possibilità di aggirarlo, ad esempio attraverso la delocalizzazione o la terziarizzazione parziale delle attività gestionali in altri paesi.

Per questo motivo, è fondamentale individuare il luogo in cui la gestione ordinaria viene svolta “in via principale”, come chiarito nella Relazione illustrativa al D.lgs. n. 209/2023. Tale accorgimento evita di ampliare in modo eccessivo il concetto di residenza fiscale nel caso in cui solo una parte delle operazioni aziendali venga svolta in Italia¹⁶⁷.

Secondo la Circolare Assonime n.15/2024, l'eliminazione del precedente criterio dell'oggetto principale, rappresenta un cambio di paradigma molto importante, poiché mira a ridurre le incertezze interpretative del passato ed esclude che le holding estere possano essere considerate residenti in Italia solo perché detengano partecipazioni in società italiane (circostanza che in passato veniva talvolta interpretata come indice della presenza in Italia dell'oggetto principale).¹⁶⁸

Nei casi di incertezze riguardo l'individuazione del luogo in cui è collocata la sede di direzione effettiva, questo criterio assume un ruolo centrale, contribuendo in modo significativo a stabilire il collegamento tra l'ente e il territorio dello Stato.

A tal fine, assumono importante rilievo fondamentali elementi come la gestione continuativa dell'attività, valutata in modo complessivo e svolta prevalentemente in Italia.¹⁶⁹

¹⁶⁷ S.DORIGO, *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione europea*, CEDAM, 2012, pag.35.

¹⁶⁸ G.ALBANO, *Residenza della società i nuovi criteri della direzione effettiva e della gestione ordinaria*, Wolters Kluwer, 2024, pag.6.

¹⁶⁹ Circolare Assonime n. 15/2024

2.12 La stabile organizzazione

In conclusione, è opportuno richiamare un'ulteriore previsione contenuta nell'art 3, comma 1, lett. c), della Legge delega n.11/2023. Tale disposizione, nel delineare i principi e i criteri direttivi a cui deve attenersi il legislatore delegato nel predisporre la nuova disciplina sulla residenza fiscale, prevede che la nuova normativa “*sia coordinata con la disciplina di stabile organizzazione*”. Tuttavia, la portata effettiva di tale indicazione non appare chiara, in quanto residenza fiscale e stabile organizzazione rappresentano concetti distinti e non sovrapponibili¹⁷⁰.

Il criterio della stabile organizzazione si riferisce, infatti, alla presenza in Italia di una sede fissa o di un'attività economica rilevante da parte di un'impresa non residente. Tale istituto consente allo Stato italiano di esercitare il potere impositivo sui redditi generati nel proprio territorio da soggetti esteri.

La definizione di “stabile organizzazione” è contenuta nell'articolo 5 del Modello di Convenzione OCSE e nell'articolo 162 TUIR del D.P.R n.917/1986, dove viene definita come “*una sede fissa di affari mediante cui l'impresa esercita in tutto o in parte la sua attività*”¹⁷¹

La stabile organizzazione costituisce, in sostanza, la soglia minima che giustifica l'imposizione da parte dello Stato della fonte. Una volta superata tale soglia, lo Stato nel quale si verifica l'attività economica può tassare i redditi prodotti nel suo territorio da imprese non residenti.¹⁷² Questo principio assume rilievo non solo ai fini dell'imposizione diretta (es. IRES), ma anche ai fini contabili e dell'IRAP, come previsto dall'art 169 del TUIR.¹⁷³

Inoltre, le Convenzioni contro le doppie imposizioni, che recepiscono il Modello OCSE, integrano la normativa interna e definiscono i criteri per evitare fenomeni di doppia imposizione, pur lasciando al contribuente la facoltà di applicare la normativa interna qualora risulti più favorevole (art. 169 del TUIR). L'art. 23 del TUIR stabilisce infatti che

¹⁷⁰ E. DELLA VALLE, *Revisione dei criteri di determinazione della residenza fiscale di società*, Fisco, 2024, pag.434.

¹⁷¹ A.A V.V., *Fisco 2024*, Ipsoa, 2024, pag.773.

¹⁷² M. POSTAL, E. GOBBIM, *Stabile organizzazione*, il Sole 24 Ore, 2025.

¹⁷³ E. DELLA VALLE, *Residenza e stabile organizzazione*, Rassegna Tributaria, 2016.

i redditi d'impresa prodotti in Italia da un soggetto estero sono imponibili solo in presenza di una stabile organizzazione nel territorio nazionale.

La nozione di stabile organizzazione è stata introdotta nel nostro ordinamento con il D.lgs. 344/2003, che ha inserito l'art 162 nel TUIR, mutuandone la definizione del Modello OCSE del 2003. Si tratta di una figura che, pur non avendo autonomia giuridica, viene considerata fiscalmente autonoma rispetto alla casa madre estera.

L'istituto assume rilievo sotto un duplice profilo: a livello interno, consente di identificare la soggettività passiva ai fini fiscali per le imprese non residenti. A livello convenzionale, funge da criterio per attribuire la potestà impositiva tra Stati, contribuendo ad evitare la doppia imposizione.

Nello specifico, il Modello OCSE e l'art. 162 del TUIR distinguono due principali tipologie di stabile organizzazione:

Stabile organizzazione materiale: si verifica quando un'impresa opera direttamente attraverso una sede fissa, come una succursale, ufficio, laboratorio, officina, miniera, ecc. (art 5, par 1-4 del Modello OCSE).

Stabile organizzazione personale: si configura quando un agente dipendente opera in maniera abituale per conto dell'impresa estera, conclude contratti in suo nome, anche in assenza di una sede fisica (art 5, par 5-6 del Modello OCSE)¹⁷⁴.

Con la legge di Bilancio 2018 (L.205/2017), l'art 162 TUIR è stato riscritto ampliando il concetto e allineandolo maggiormente al Modello OCSE. In particolare, è stato previsto che, per valutare l'esistenza di una stabile organizzazione, si debba tener conto anche di attività frazionate tra più soggetti. Inoltre, è stata introdotta la lettera f-bis, che consente il riconoscimento di una stabile organizzazione anche in assenza di una struttura fisica, qualora vi sia una presenza economica e significativa e continuativa nel territorio.

Infine, la giurisprudenza ha ribadito più volte i confini applicativi del concetto, ad esempio la Cassazione nella sentenza n.2116/2024, ha ribadito che una sede fissa di affari può costituire una stabile organizzazione e nella sentenza 20597/2011 ha esteso la nozione anche a soggetti che operano in modo unitario per conto della casa madre estera.

¹⁷⁴ V.SANTAMARIA M. SANTAMARIA, *I nuovi accertamenti fiscali*, CEDAM, 2024, pag.177.

2.13 Criticità della nuova riforma

La recente riforma ha tentato di conferire maggiore certezza alla disciplina della residenza fiscale delle società e degli enti, modificando i precedenti criteri di collegamento con il territorio italiano. L'intento del legislatore era quello di semplificare e rendere più chiari i presupposti per individuare la residenza fiscale, attraverso l'introduzione di parametri più aderenti alla prassi internazionale. Tuttavia, il nuovo impianto normativo introdotto dalla riforma presenta alcune criticità che meritano un'attenta riflessione.

In particolare, i nuovi criteri della sede di direzione effettiva e della gestione ordinaria rappresentano un tentativo di allineamento al concetto internazionale di *place of effective management*. Il primo identifica il luogo in cui vengono assunte le decisioni strategiche di indirizzo dell'ente, mentre il secondo si riferisce al luogo in cui vengono svolte in via principale le attività di gestione quotidiana. Entrambi i criteri vengono riconosciuti come autonomamente rilevanti ai fini fiscali, con l'obiettivo di attrarre nella sfera impositiva nazionale tutte le società che intrattengano un collegamento effettivo con il territorio italiano.

Nonostante l'intento semplificatore sia apprezzabile, l'applicazione concreta di tali criteri potrebbe generare incertezze. Il concetto di *sede di direzione effettiva*, infatti, non è di facile determinazione, soprattutto per le imprese che operano su scala internazionale, e può dar luogo a conflitti di giurisdizione tra Stati che adottano parametri differenti. A tal proposito, un'ulteriore questione problematica emersa dalla dottrina riguarda la possibilità che il nuovo criterio di direzione effettiva, possa generare esiti paradossali. Ad esempio, è stato osservato, come nel caso di gruppi multinazionali, la potestà impositiva sull'intero reddito possa essere attratta da luoghi solo rilevanti formalmente, come ad esempio la sala riunioni o il consiglio di amministrazione, che può essere scelta per comodità e non come luogo di reale svolgimento dell'attività direttiva, rischiando così di trasformare un criterio sostanziale in uno puramente formale, favorendo le pratiche elusive e indebolendo l'efficacia dell'intervento riformatore.¹⁷⁵

¹⁷⁵ S.MORRI E F.NICOLOSI, *Residenza in Italia e oggetto principale*, Corriere Tributario, 2023.

Analogamente, anche il criterio della *gestione ordinaria in via principale* si presta a interpretazioni controverse, specialmente nel caso di gruppi multinazionali caratterizzati da un'elevata frammentazione delle attività operative¹⁷⁶.

In tali contesti, la gestione quotidiana può risultare distribuita fra molteplici sedi, rendendo arduo individuare un punto di riferimento unico.¹⁷⁷

In particolare, l'elevato grado di integrazione e specializzazioni delle grandi imprese multinazionali, insieme alla frammentazione delle attività produttive tra differenti giurisdizioni, possono comportare una moltitudine di luoghi in cui si potrebbe potenzialmente ricondurre la gestione ordinaria (*day-to-day management*).

Un ulteriore elemento di criticità riguarda il rischio di fenomeni di esterovestizione. La sostituzione del criterio dell'“oggetto principale” e della “sede dell'amministrazione” con i nuovi criteri potrebbe rendere complesso per l'Amministrazione finanziaria individuare situazioni elusive¹⁷⁸.

In altre parole, la nuova disciplina non valorizza adeguatamente elementi di tipo economico come la presenza di strutture operative, personale qualificato e mezzi materiali idonei allo svolgimento dell'attività. Ciò potrebbe favorire condotte elusive da parte di soggetti che, pur svolgendo sostanzialmente la propria attività in Italia, riescano a sottrarsi alla tassazione mondiale attraverso collocazioni artificiose all'estero di organi di governo formali.

Un ulteriore aspetto problematico è il possibile intreccio tra il concetto di residenza fiscale e quello di stabile organizzazione. Il nuovo criterio della gestione ordinaria in via principale, pur introducendo un maggior grado di aderenza all'effettività operativa, rischia di sovrapporsi alle situazioni in cui si configura una stabile organizzazione, senza che vi sia la residenza. Tale sovrapposizione può generare incertezze, in particolare nei gruppi multinazionali, dove le attività decisionali e operative sono spesso distribuite tra

¹⁷⁶ G.MELIS, *Le interrelazioni tra la nozione di residenza fiscale e stabile organizzazione*, Diritto e pratica tributaria, 2024.

¹⁷⁷ E. DELLA VALLE, *Revisione dei criteri di determinazione della residenza fiscale di società*, Il Fisco, 2024.

¹⁷⁸ P.ARGINELLI S.M RONCO, *Residenza fiscale di società ed enti alcuni riflessioni*, il Sole 24 ore, 2024.

più giurisdizioni.¹⁷⁹ Questo aspetto è particolarmente delicato per i gruppi multinazionali, dove le attività di direzione e gestione possono essere distribuite tra più giurisdizioni.

Infine, va evidenziato il disallineamento tra la disciplina nazionale e quella internazionale. Se da un lato il criterio della sede di direzione effettiva sembra coerente con *il place of effective management* previsto nelle Convenzioni, il secondo criterio della gestione ordinaria in via principale non ha un corrispettivo diretto nel diritto pattizio, con il rischio di conflitti interpretativi e possibili situazioni di doppia o mancata imposizione.

In conclusione, la riforma costituisce indubbiamente un passo avanti nel superamento delle ambiguità dell'assetto normativo precedente, ma non può dirsi priva di problemi. Le nuove disposizioni, pur orientate a una maggiore effettività e coerenza con gli standard internazionali, lasciano ancora margini interpretativi rilevanti. Un intervento chiarificatore da parte dell'Amministrazione finanziaria, unitamente a un consolidamento interpretativo da parte della giurisprudenza, appare dunque auspicabile per garantire un'applicazione più uniforme e prevedibile della normativa in materia di residenza fiscale.

2.14 Impatto della riforma sulle multinazionali

Uno degli ambiti in cui la riforma della residenza fiscale esplica i suoi effetti è senza dubbio quello delle imprese multinazionali. In tali contesti la frammentazione delle attività decisionali e operative tra diverse giurisdizioni rende particolarmente complessa l'individuazione di una sede univoca, sia per quanto riguarda la direzione effettiva sia per quanto riguarda la gestione ordinaria in via principale.

In effetti le imprese multinazionali, per loro natura tendono a distribuire le attività decisionali e operative in più Stati. La nuova disciplina tende ad allinearsi alla prassi internazionale introducendo i nuovi criteri della sede di direzione effettiva e della

gestione ordinaria in via principale, ritenuti più adeguati a fotografare la realtà effettiva rispetto ai precedenti criteri formali. Tuttavia, in ambito multinazionale si possono riscontrare delle difficoltà pratiche, in quanto la direzione strategica può essere esercitata

¹⁷⁹ P.BORIA, *Diritto tributario europeo*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2017, pag. 115.

in uno Stato, mentre la gestione operativa in un altro, generando incertezza rispetto all'individuazione della residenza fiscale.¹⁸⁰

In particolare, la frammentazione geografica delle funzioni aziendali, complica l'individuazione di un “centro di imputazione” unitario: il *management* e la sede di direzione possono trovarsi in una giurisdizione, mentre l'attività quotidiana può essere svolta altrove.

La riforma non ha risolto tutte le problematiche generate da queste situazioni, in particolare le multinazionali digitali restano esposte a incertezze interpretative legate alla smaterializzazione della sede decisionale. Se prendiamo per esempio una società tecnologica statunitense che svolge attività in Europa e che tiene le riunioni del consiglio di amministrazione in videoconferenza, con dirigenti collegati da più Paesi: in assenza di una sede fisica fissa, può risultare complesso individuare la residenza fiscale. In questi casi, alcuni Stati, tra cui l'Italia, continuano a far riferimento al luogo in cui vengono prese le decisioni di maggiore importanza, mentre altri attribuiscono rilevanza al luogo di costituzione o alla localizzazione dei server e dei database.¹⁸¹

Invece, la procedura prevista dall'art 4 paragrafo 3 del Modello di Convenzione OCSE del 2017, che invita le autorità competenti degli Stati coinvolti a trovare un accordo di volta in volta, si è rivelata spesso inefficace e troppo lenta, rischiando di generare situazione di doppia imposizione o di assenza di essa, soprattutto in presenza di strutture societarie complesse e catene globalizzate¹⁸².

In conclusione, la riforma pur avendo segnato un passo avanti per la certezza del diritto e per la internalizzazione del sistema italiano, ha anche segnato la necessità di un coordinamento internazionale più stretto per affrontare le sfide poste dalla mobilità delle decisioni aziendali e della digitalizzazione dell'economia.

¹⁸⁰ S.MORRI F.NICOLOSI, *Residenza in Italia e oggetto principale delle società estere*, Corriere tributario, 2023, pag. 165.

¹⁸¹ S.REGGIANI, *Residenza fiscale delle società e digitalizzazione: considerazione e spunti di riflessione*, Wolters Kluwer, 2023, pag. 62.

¹⁸² *Model tax Convention on Income and on Capital*, 2017, Commentario OCSE art 4.

CAPITOLO TERZO

RESIDENZA FISCALE FITTIZIA E ELUSIONE: LE NUOVE SFIDE DELLA MOBILITA' INTERNAZIONALE

3.1 Trasferimento della residenza delle persone fisiche

Con l'espressione "trasferimento della residenza fiscale" si intende, in sostanza, lo spostamento da uno Stato a un altro degli elementi che legano fiscalmente un soggetto a un determinato territorio. Come precisato dalla dottrina, parlare di "trasferimento" è un uso atecnico del termine. Infatti, non si trasferisce la residenza in sé, ma si modificano concretamente i criteri che la stabiliscono. Ciò nonostante, il termine "trasferimento" è ormai entrato a far parte del linguaggio giuridico- specialistico, per la sua efficacia descrittiva e la sua immediatezza nel rappresentare il fenomeno.¹⁸³

Con la recente riforma, un individuo è considerato fiscalmente residente in Italia, con la conseguente tassazione sui redditi ovunque prodotti se sussiste almeno uno dei seguenti requisiti: la residenza civilistica nel territorio dello Stato, il domicilio (ora inteso come il luogo dove si svolgono le principali relazioni familiari e affettive), l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente ed infine la presenza fisica nel territorio dello Stato per almeno 183 giorni in un anno solare.

La Cassazione con le ordinanze n.23150 e n.23225 del 25 luglio 2021 ha chiarito che la residenza fiscale e esterovestizione non coincidono necessariamente: la prima riguarda l'applicazione dei criteri di collegamento dell'art 73, co.3, TUIR, la seconda invece, implica una finalità elusiva (cioè un artificioso spostamento all'estero per ottenere vantaggi fiscali indebiti). Invece per stabilire la residenza fiscale in Italia, non è necessaria la prova di una manovra elusiva.¹⁸⁴

¹⁸³ G.MELIS, *Il trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, IPSOA, 2009, pag. 2.

¹⁸⁴ D. AVOLIO, *Sulla residenza della società incerta la posizione della Cassazione per i rapporti con l'abuso del diritto*, Il fisco, 2022, pag.1949.

L'individuazione dei redditi da assoggettare ad imposta sul reddito (IRPEF) avviene sulla base dell'art 23 TUIR, il quale elenca le tipologie di reddito che si considerano prodotte nel territorio dello Stato.¹⁸⁵

A tal proposito, qualora un soggetto voglia trasferire la sua residenza dall'Italia all'estero dovrà rescindere qualsiasi tipo di legame con il territorio italiano. Il primo requisito necessario per perdere la residenza fiscale italiana è di natura formale: consiste nella cancellazione dal registro della popolazione residente con conseguente iscrizione all'AIRE (Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero).¹⁸⁶

L'iscrizione all'AIRE costituisce un dovere per i cittadini italiani al momento del trasferimento della residenza all'estero. Tuttavia, quest'ultima non determina una presunzione di trasferimento all'estero della residenza, in quanto a tal fine devono essere rispettati anche gli altri requisiti. Nella disciplina previgente il soggetto che non risultava iscritto all'AIRE e che continuava a risultare iscritto all'Anagrafe della popolazione residente, si considerava fiscalmente residente in Italia e non era ammissibile prova contraria, salvo quanto detto in relazione all'applicazione dei Trattati contro le doppie imposizioni.

Invece, nell'ambito delle recenti evoluzioni normative in materia di residenza fiscale il requisito dell'iscrizione all'AIRE ha avuto rilevanza sempre minore. Con l'entrata in vigore del d.lgs. n.209/2023 gli effetti derivanti dall'omessa cancellazione dell'anagrafe della popolazione residente sono stati declassati da presunzione assoluta a presunzione relativa.

A tal riguardo, la nuova riforma tende a dare un maggior rilievo agli elementi sostanziali, rispetto a quelli formali. Di conseguenza, nonostante un cittadino abbia adempiuto al duplice dovere di cancellazione all'anagrafe della popolazione residente e iscrizione in quella non residente, sarà comunque considerato fiscalmente residente in Italia qualora abbia mantenuto, legami familiari o affettivi nel Paese, o si trovi in Italia per un tempo rilevante.

¹⁸⁵ A. DRAGONETTI, V. PIACENTINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, 2022, pag. 304.

¹⁸⁶ G. MARINO, *Residenza fiscale estera asseritamente fittizia tra imposta, reddito imponibile e bis in idem: sanzioni amministrative e penali tributarie resistenti come il ferro al ne bis in idem*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2021; F. CAMPANELLA, *La contestazione della residenza fiscale in Italia ai cantanti con attività internazionale e la tassazione dei compensi per diritti discografici*, in *Riv. tel. dir. trib.*, n. 2021.

Spetta tuttavia all'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare che il contribuente abbia soddisfatto, in concreto, i requisiti previsti dalla normativa interna per l'attribuzione della residenza fiscale in Italia e il conseguente assoggettamento a imposizione su base mondiale.

La disciplina dell'onere della prova nel contenzioso tributario è stata modificata dall'introduzione del comma 5-bis dell'art 7 del d.lgs. n.546/1992, con la legge 130/2022. La disposizione afferma che spetta all'Amministrazione finanziaria dimostrare in modo puntuale e circostanziato le "violazioni contestate" al contribuente, tra cui anche il preteso trasferimento della residenza. In questo modo, si supera ogni presunzione automatica, imponendo all'Amministrazione di considerare solo gli elementi sostanziali.

Inoltre, il principio di "vicinanza alla prova" spesso invocato per spostare l'onere sul contribuente, è ormai considerato un criterio eccezionale, applicabile solo nel caso in cui l'Amministrazione finanziaria dimostri di non poter acquisire la prova con i propri mezzi ordinari. Perciò, si rafforza l'onere probatorio che grava sulla parte contestante, che deve raccogliere gli elementi che giustificano la propria pretesa impositiva, anche nei casi di trasferimento della residenza all'estero.¹⁸⁷

Diversamente, nei casi di soggetti emigrati nei paesi a bassa o nulla fiscalità, vi è la presunzione relativa di residenza in Italia, a tutela dell'interesse erariale, salvo esibizione di prova contraria da parte del contribuente.¹⁸⁸ In questo caso l'Amministrazione finanziaria, nel contesto delle attività di accertamento, può fare ricorso agli strumenti investigativi previsti e seguire le linee guida contenute nella Circolare 304/E del 1997 e nei successivi documenti di prassi.

Negli ultimi anni è emersa una questione di crescente attualità: la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di sfruttare le informazioni raccolte dai profili social dei contribuenti, come quelli presenti su Facebook, Instagram, LinkedIn, come elementi indiziari nell'ambito dell'indagine fiscale.

¹⁸⁷G.MELIS, *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art 7 D.lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c ed estensione del principio di vicinanza alla prova*, Rivista di diritto tributario, 2023.

¹⁸⁸ Legge 23 dicembre 1998, n.448, l'articolo 10 della suddetta legge, ha inserito nel corpus dell'art 2 del Tuir articolo 2 bis, che recita, " *si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente ed emigrati in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto del ministro delle finanze*".

Oggi i social media rappresentano una delle fonti informative più efficienti per analizzare comportamenti individuali e ricostruire la quotidianità di un individuo, in modo più veloce rispetto alla documentazione cartacea tradizionale. In particolare, in relazione all'individuazione della residenza fiscale italiana, i dati estrapolati dai social network possono contribuire a dimostrare la presenza fisica del contribuente sul territorio nazionale per la maggior parte del periodo d'imposta, requisito aggiunto dalla recente riforma, che fa scattare la residenza fiscale nel territorio italiano.

L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n.16/E del 2016, ha invitato gli organi che si occupano degli accertamenti a considerare fonti "aperte", cioè non regolamentate, come appunto, i social network o i contenuti che sono reperibili sul web, in aggiunta alle fonti tradizionali, come l'anagrafe tributaria o le transazioni bancarie.¹⁸⁹

Infine, a sostegno di questa tesi, anche la Guardia di Finanza, con la circolare 1/2018, ha ribadito che le informazioni reperite online (compresi i social media) possono servire da innesco di verifiche, sottolineando come, in presenza di altri elementi indiziari, l'attività sui social (foto, geolocalizzazioni, post pubblici), può contribuire a contestare una residenza estera fittizia, dimostrando la residenza estera in Italia per oltre 183 giorni.

3.2 Il trasferimento di residenza all'estero di cittadini italiani in Paesi a fiscalità privilegiata

La disciplina introdotta dall'articolo 10 della legge 23 dicembre 1988 n.448, che ha modificato l'art 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi attraverso l'inserimento del comma 2-bis, costituisce un tassello fondamentale nel contrasto all'evasione fiscale internazionale, in particolare rispetto ai fenomeni di emigrazione fittizia verso Paesi con regimi a fiscalità privilegiata¹⁹⁰.

La presunzione legale relativa prevista dal comma 2-bis dispone che si presumano residenti in Italia, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della

¹⁸⁹ G.MELIS, *Su di un trittico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova*, in Rivista telematica di diritto tributario, 2023.

¹⁹⁰ A.DRAGNOTTI V.PIACENTINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, 2022, pag. 298

popolazione residente e che si sono trasferiti nei “paradisi fiscali” individuati con apposito Decreto ministeriale pubblicato in Gazzetta Ufficiale (*black list* ministeriale, D.M 4 maggio 1999 e successive modifiche)¹⁹¹.

Tale presunzione è relativa, poiché consente che il contribuente possa fornire prova contraria, ma comporta anche un’inversione dell’onere probatorio: non è l’Amministrazione finanziaria a dover dimostrare che il contribuente risieda in Italia, ma è il contribuente stesso a dover provare la sua effettiva residenza all’estero.¹⁹²

La norma è finalizzata ad alleggerire l’Amministrazione finanziaria dell’onere probatorio, posta in una situazione di inferiorità conoscitiva, a fronte di giurisdizioni opache e non collaborative, dove le informazioni fiscali non sono facilmente acquisibili. Infatti, l’Amministrazione talvolta deve ricorrere a metodi di accertamento di tipo induttivo e globali di tipo standardizzato o comunque ad argomentazioni presuntive di carattere relativo o assoluto, o altre volte nella previsione di preclusioni probatorie a carico dei contribuenti.¹⁹³

Dall’altra parte a favore del contribuente possono assumere rilievo e risultare utilizzabili tutti i mezzi di prova di natura documentale o dimostrativa idonei a dimostrare l’effettiva residenza nel Paese a fiscalità privilegiata; la presenza di una dimora abituale nel Paese a fiscalità privilegiata deve essere riferita sia al soggetto interessato ed eventualmente anche al suo nucleo familiare.

Hanno valore probatorio significativo elementi come: l’iscrizione e la frequenza effettiva dei figli presso scuole o istituti formativi situati all’estero, lo svolgimento di un’attività lavorativa continuativa e stabile nel Paese estero, oppure l’esercizio di attività economiche con caratteristiche di durata, la stipula di contratti di acquisto o locazione di immobili residenziali adeguati alle esigenze abitative nel Paese di immigrazione, il pagamento di utenze domestiche (gas, luce, telefono) di altri canoni nel Paese estero comprovate da fatture o ricevute, la movimentazione di denaro o attività finanziaria verso o all’interno del Paese estero, l’eventuale iscrizione nelle liste elettorali del Paese in cui

¹⁹¹ A.MAGLIARO S.CENSI, *trasferimento di residenza nei paesi black list: giudici obbligati a valutare gli elementi addotti dal contribuente*, Il Fisco, 2018.

¹⁹² F. GALLIO, *Residenza in paese black list: a carico del contribuente la prova di effettivo trasferimento, anche indiretto*, in *Il Fisco*, 2024.

¹⁹³ L.TOSI, *L’onere della prova*, Wolters Kluwer, 2024, pag. 1348.

è stata trasferita la residenza, l'assenza di immobili tenuti a disposizione in Italia o di atti rilevanti (donazioni, compravendite, costituzione di società ecc.) ed infine la mancanza di legami significativi e duraturi con l'Italia, di natura politica, sociale, culturale o ricreativa.¹⁹⁴

In sostanza, il contribuente ha l'onere di fornire piena prova dell'interruzione di ogni legame rilevante con l'Italia e, parallelamente, controprova concreta di una stabile e reale localizzazione nel Paese estero a fiscalità agevolata.

Nell'ordinanza numero 19419 depositata il 20 luglio 2018, la Suprema Corte di Cassazione ha chiarito che la presunzione di residenza ex art 2 comma 2 bis non può trasformarsi in una presunzione assoluta.

Nel caso di specie, che riguarda un tennista trasferitosi a Montecarlo, la Cassazione ha accolto il ricorso del contribuente censurando la sentenza di merito per motivazione insufficiente e valutazione lacunosa degli elementi probatori presentati, ritenuti invece articolati e coerenti.

La pronuncia ruota intorno a un principio fondamentale: la presunzione di residenza ex art 2 comma 2 bis, non può trasformarsi in una presunzione assoluta. Infatti, le prove fornite dal contribuente non possono essere scartate a priori e devono essere valutate secondo criteri di effettività e ragionevolezza. La controversia in esame ruota intorno al bilanciamento tra la presunzione legale operata dall'Agenzia delle Entrate e l'onere della prova in capo al contribuente di dimostrare la residenza effettiva all'estero.

Nella sentenza n.14484 del 2024, la Cassazione tratta della vicenda di un cittadino italiano, formalmente residente nel Principato di Monaco e iscritto all'AIRE fin dal 1990. Tuttavia, dopo una verifica della Guardia di Finanza per gli anni 2005-2009, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che il contribuente non avesse effettivamente trasferito la residenza, ma che vivesse di fatto in Italia.¹⁹⁵

È stata quindi applicata la norma dell'art 2 comma 2 bis del TUIR, la quale afferma la presunzione relativa di residenza in Italia per chi si trasferisce in un Paese a fiscalità

¹⁹⁴ M.CARBONE, M.BOSCO, L.PETESE, *La geografia dei paradisi fiscali*, IPOSOA; 2017, pag.103.

¹⁹⁵ A.MAGLIARO S.CENSI, *Residenza in Paese black list: a carico del contribuente la prova di effettivo trasferimento anche indiretto*, il Fisco, 2024.

privilegiata. Nel caso di specie, il contribuente ha contestato la presunzione sostenendo che non era emigrato direttamente dall'Italia, ma dagli Stati Uniti e non aveva un'attività a Monaco e lavorava anche in Italia, pagando le imposte dovute per quei redditi. Tuttavia, la documentazione fornita non è stata ritenuta sufficiente a dimostrare la residenza effettiva né negli Stati Uniti, né nel Principato di Monaco. La Corte ha ritenuto comunque la presunzione valida, non conta infatti se il cittadino italiano si è trasferito a Monaco direttamente dall'Italia o passando prima dagli USA; il contribuente si considera comunque residente in Italia, purché ci sia la cancellazione dall'anagrafe italiana, e l'iscrizione all'estero in un Paese “*black list*”.

La sentenza citata si pone come un precedente chiarificatore su un punto finora ambiguo: l'efficacia della presunzione anche quando non vi è stato un trasferimento diretto dall'Italia a un “paradiso fiscale”. La Corte ha infatti stabilito che non rileva la provenienza immediata del contribuente, ma ciò che è determinante è il fatto che il soggetto in questione risulta cancellato dalle anagrafi italiane e formalmente residente in un Paese “*black list*”.

La ratio è quella di impedire trasferimenti fittizi attraverso migrazioni intermedie o fittizie in Paesi non inclusi nella lista nera prima dell'approdo finale.

3.3 Definizione di paradiso fiscale

Non esiste una definizione univoca e universalmente condivisa di “paradiso fiscale”. Tuttavia una delle definizioni più accettate afferma che “*un paradiso fiscale è un luogo che cerca di attirare le imprese offrendo strutture politicamente stabili per aiutare le persone fisiche o giuridiche ad aggirare le norme, le leggi e i regolamenti di altre istituzioni*”¹⁹⁶

Una prima tappa fondamentale nella definizione e nel contrasto ai paradisi fiscali è appunto rappresentata dal celebre rapporto OCSE del 1998, “*Harmful tax Competition: An emerging Global Issue*”¹⁹⁷, che ha segnato l'avvio di una strategia multilaterale contro la concorrenza fiscale dannosa, ponendo le basi del concetto di *harmful tax*

¹⁹⁶ N. SHAXON, *Le isole del tesoro*, Feltrinelli editore, Milano, 2014, pag.12.

¹⁹⁷ OECD, *Harmful Tax Competition, An emerging global issue*, Parigi 1998, adottato dal Comitato degli affari fiscali il 20 gennaio 1998 e approvato il 9 aprile.

practices e introducendo una distinzione tra: *tax havens* (paradisi fiscali) e *harmful preferential tax regimes* (regimi preferenziali dannosi).

I primi sono interi Stati o territori con caratteristiche strutturali di opacità e assenza di imposizione. I secondi sono regimi specifici adottati all'interno anche di Stati "virtuosi" che offrono vantaggi selettivi a determinati soggetti o attività, in modo da attrarre nel territorio capitali o utili erodendo le basi imponibili altrui.¹⁹⁸

Secondo i criteri OCSE, si possono riconoscere i paradisi fiscali dalla combinazione di tre caratteristiche: la prima è l'assenza di imposizione nominale sui redditi, poi la mancanza di sostanza economica per godere dei benefici fiscali ed infine gli ostacoli alla trasparenza e allo scambio di informazioni fiscali.¹⁹⁹

Tali caratteristiche sono state riprese e aggiornate anche da altre istituzioni come l'Unione Europea nel documento *Listing of Tax Havens by the EU* (2018) e dal Fondo Monetario Internazionale²⁰⁰, che ha introdotto la nozione di *Offshore Financial Centers*²⁰¹ (OFCs), ovvero Paesi che offrono servizi finanziari sproporzionati rispetto alla propria economia reale.

Nella legislazione nazionale una prima formulazione dell'art 167 TUIR comma 4, anteriore alla riforma della Legge Finanziaria del 2008, dettava tre criteri per l'individuazione dei territori a ridotta fiscalità. Il comma 4 dell'articolo 167²⁰² disponeva che " *si considerano privilegiati i regimi fiscali di Stati o territori individuati con decreti del Ministero delle Finanze da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale, in ragione del livello di tassazione sensibilmente inferiore a quello applicato in Italia, dalla mancanza di un adeguato scambio di informazioni, ovvero di altri equivalenti* " ²⁰³

¹⁹⁸ P. VALENTE, *Elusione fiscale internazionale*, IPOSA, 2014, pag. 2300.

¹⁹⁹ *A jurisdiction may be considered a tax haven when it imposes no or only nominal taxation, lacks transparency and effective exchange of information, and does not require substantial activities* (OCSE, 1998).

²⁰⁰ European Parliament, *Listing of Tax Havens by the EU*, Directorate- General for Internal Policies, 2018, pag.3.

²⁰¹ A. ZOROMÉ, *Concept of Offshore Financial Centers: in Search of an Operation definition*, IMF Working Paper No.07/87, International Monetary Fund, 2007.

²⁰² Il comma 4 dell'art 167 del TUIR è stato abrogato dall'art 1 comma 83 lettera l) n.3, Legge 24 dicembre 2007, n.244.

²⁰³ G. STEFANI, *Bollettino Tributario*, n.11/2005, pag. 828.

Il compito di individuare gli Stati a “ fiscalità privilegiata” spettava al Ministro delle Finanze, sulla base di tre criteri principali: prima di tutto, era necessario un livello di imposizione fiscale che fosse sensibilmente più basso rispetto a quello italiano, l’assenza di un efficace scambio di informazioni con le autorità italiane e altri criteri considerati equivalenti.

Successivamente, con la legge Finanziaria del 2008, si è assistito a un rilevante cambiamento normativo, l’art 167 TUIR non elencava più i criteri di individuazione, ma rinviava alle liste previste dall’ art 168 bis.²⁰⁴

Quest’ultimo articolo è stato poi abrogato dal D.lg. n.147/2015, il quale stabiliva due parametri fondamentali per inserire gli Stati e i territori nelle *white list*. Il primo criterio, previsto nel comma 1, riguardava l’esistenza di uno scambio di informazioni adeguato, mentre il secondo criterio, nel comma 2, faceva riferimento a livello di tassazione più o meno equivalente a quello italiano.

L’adeguato scambio di informazioni è un principio cardine per il contrasto ai paradisi fiscali, sostenuto anche dall’Unione Europea e da molti altri Paesi, che hanno promosso una maggiore trasparenza dei sistemi fiscali e finanziari.

Ciò è stato possibile tramite l’adozione di normative volte a ridurre la tutela del segreto bancario, l’introduzione di procedure standard per lo scambio di informazioni e l’adozione di accordi internazionali con l’obiettivo di rafforzare la collaborazione tra Stati.

La caratteristica immediatamente riconoscibile dei paradisi fiscali è rappresentata dall’aliquota di imposizione molto bassa, in alcuni casi nulla, applicata ai profitti generati nel territorio e ai dividendi che vengono trasferiti tra società. Questi regimi fiscali, infatti, tendono a favorire un’esenzione totale o parziale dal prelievo sui redditi, sia per le persone fisiche che per quelle giuridiche.²⁰⁵

Il legislatore italiano si è sempre impegnato ad elaborare strumenti di lotta alle pratiche elusive elaborate secondo due Direttive.

²⁰⁴ A.DRAGONETTI V.PIACENTINI, *Manuale di fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, 2022, pag 1680.

²⁰⁵ M.CARBONE, M.BOSCO, L.PETESE, *La geografia dei paradisi fiscali*, IPSOA,2015, pag.101.

La prima direttiva proponeva l'imputazione direttamente in capo ai soggetti italiani il reddito conseguito nel paradiso fiscale indipendentemente dalla sua distribuzione²⁰⁶.

La seconda direttiva, invece, contrastava il fenomeno non consentendo la deducibilità fiscale delle componenti negative connesse alle operazioni con soggetti domiciliati nei paradisi fiscali (art 110 comma 10,11,12 TUIR)

Nel nostro ordinamento giuridico sono state predisposte diverse liste nere (*black list*), cioè elenchi di territori che costituiscono veri e propri paradisi fiscali, distinte in base alla disciplina di riferimento, tra cui quelle relative alla presunzione di residenza, al regime del *Controlled Foreign Companies* e alla deducibilità dei costi.

Tali elenchi rappresentano, prima di tutto, la presunzione di residenza delle persone fisiche (art 2 comma 2-bis del TUIR) e l'individuazione dei paradisi fiscali avviene in base al Decreto Ministeriale 4 maggio 1999.

A seguito trattano della deducibilità dei costi sostenuti con soggetti localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata: inizialmente l'elenco era contenuto nel D.M del 24 aprile 1992, rimasto in vigore per dieci anni, successivamente è stato modificato dal D.M 23 gennaio 2002, in vigore dal 19 febbraio dello stesso anno.

La lista è stata oggetto di numerose modifiche: la prima revisione con il D.M 22 marzo 2002, la seconda con il D.M 27 luglio 2010, entrato in vigore il 19 agosto 2010, la terza revisione con il D.M 27 aprile 2015, con cui è stato rimosso Hong Kong dall'elenco di cui al comma 110 del TUIR.

Oltre alle *black list* ministeriali italiane, si deve attribuire sempre più una crescente importanza alle liste UE dei Paesi ritenuti non cooperativi ai fini fiscali, aggiornata dal Consiglio dell'Unione Europea²⁰⁷.

La lista UE influenza in maniera diretta gli obblighi di monitoraggio fiscale e restrizioni alle deduzioni dei rapporti commerciali. Sin dalla sua prima creazione nel 2017, la lista Ue è stata periodicamente aggiornata e riveduta a seguito del monitoraggio dinamico delle misure attuate dalle giurisdizioni per rispettare i loro impegni.²⁰⁸ Si tratta di un processo

²⁰⁶ Art 167-168 TUIR, art 2 comma 2-bis TUIR.

²⁰⁷ *Eu List non-cooperative jurisdiction*.

²⁰⁸ Consiglio europeo, *Lista UE delle giurisdizioni non cooperative*.

di aggiornamento dei criteri, in linea con le norme fiscali internazionali, esame dei Paesi a fronte dei criteri prescelti, inserimento e cancellazione della lista dei Paesi in funzione dell'attuazione delle riforme e infine monitoraggio degli sviluppi per garantire che non via sia stata un'involuzione dei Paesi sulle riforme già effettuate.

Il Consiglio ha deciso di aggiornare la lista due volte l'anno a partire dal 2020, cosicché gli Stati membri dell'UE abbiano il tempo sufficiente per modificare la legislazione nazionale se necessario.

3.4 Esterovestizione della società

Il tema della residenza fiscale delle società e degli enti formalmente esteri, ma che sono parte di gruppi multinazionali che hanno base in Italia, sta assumendo sempre più rilevanza, in particolare in relazione al fenomeno di esterovestizione²⁰⁹.

Con il termine esterovestizione, si fa riferimento a una società, o ad un gruppo societario, che ricorre a strategie di pianificazione fiscale internazionale attraverso la costruzione di entità giuridiche o stabili organizzazioni in Paesi a fiscalità privilegiata. Lo scopo è quello di sottrarre illecitamente materia imponibile allo Stato in cui ha residenza effettiva, eludendo o evadendo le imposte dovute.²¹⁰

Il D.L. n.223 del 4 luglio 2006 (c.d. Decreto Visco-Bersani), rappresenta un'importante svolta normativa. Il Decreto ha introdotto nell'ordinamento italiano i commi 5-bis e 5-ter dell'art. 73 TUIR²¹¹, che mirano a contrastare la pratica abusiva della localizzazione

²⁰⁹ P. VALENTE, *Esterovestizione delle società*, cit., pag.1.

²¹⁰ Esterovestizione normativa, prassi, giurisprudenza della Corte di Cassazione e della Corte di Giustizia UE.

²¹¹ L'art. 73 del TUIR, al comma 5-bis, prevede: *“salvo prova contraria, si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione di società ed enti, che detengono partecipazioni di controllo, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, del codice civile, nei soggetti di cui alle lettere a) e b) del comma 1, se, in alternativa:*

a) sono controllati, anche indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, del codice civile, da soggetti residenti nel territorio dello Stato;

b) sono amministrati da un consiglio di amministrazione, o altro organo equivalente di gestione, composto in prevalenza di consiglieri residenti nel territorio dello Stato”.

(Paesi non inclusi nella cosiddetta «white list» approvata con decreto del Ministro delle Finanze 4 settembre 1996 e successive modificazioni) quando almeno uno dei disponenti ed almeno uno dei beneficiari siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato”.

formale della sede legale all'estero, ma di fatto la sede effettiva di direzione e amministrazione è mantenuta in Italia.

In forza di questa disposizione, è prevista una presunzione legale relativa: si presume che una società o ente, anche se la sede legale è collocata all'estero, sia comunque residente in Italia, salvo prova contraria, quando ricorrono tutte le seguenti condizioni: quando la società sia controllata, direttamente o indirettamente da soggetti residenti in Italia e la maggioranza dei membri del consiglio di amministrazione o degli organi di gestione è composta da soggetti fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

In presenza di tali requisiti, è onere della società, analogamente a quanto previsto per le persone fisiche, fornire adeguata documentazione, che la sede dell'amministrazione effettiva sia effettivamente radicata all'estero, ovvero che le decisioni gestionali e quotidiane vengono assunte in modo autonomo e continuativo nel paese dove è collocata la sede legale.

Prima dalla recente riforma, l'art. 73 comma 3 TUIR individuava come residenti in Italia le società che per la maggior parte del periodo d'imposta avessero almeno la sede legale, la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale dell'attività.

Con il D.lgs. 209/2023, in vigore dal 2024, è stata modificata la nozione di residenza fiscale delle società, mantenendo il requisito formale della sede legale ma ponendo più enfasi sui criteri sostanziali, che sono divenuti la sede di direzione effettiva e dove si svolge effettivamente la gestione ordinaria delle società.²¹²

Ai fini dell'individuazione del criterio della sede di direzione effettiva, la relazione illustrativa ha chiarito l'irrilevanza dell'elemento volitivo dei soci. Infatti, il livello decisionale di riferimento del nuovo criterio è riferito alle decisioni dei membri apicali (membri del cda), con esclusione dei soci.

In base anche alle norme internazionali e ai criteri OCSE, per verificare dove si trova la direzione effettiva si valutano diversi fattori, tra cui il luogo dove si riunisce il consiglio dell'amministrazione, la residenza degli amministratori, la sede della gestione ordinaria e delle decisioni strategiche, il luogo dove si mantiene la contabilità, l'effettività dei rapporti operativi con il personale e i clienti.

²¹² M. CLAUDIO, *Compliance fiscale nei rapporti internazionali*, Wolters Kluwer, 2019, pag. 213.

In quest'ottica, per verificare se un ente debba essere considerato fiscalmente residente in Italia, è necessario procedere a una valutazione oggettiva della situazione sostanziale ed effettiva della società sotto il profilo gestionale, verificando dove si assumono le decisioni strategiche e dove si svolge, in via prevalente, l'attività amministrativa ordinaria.

Ciò in quanto è perfettamente plausibile che un ente abbia trasferito solo formalmente la sede all'estero, ma continui in realtà a concentrare la direzione effettiva e la gestione quotidiana dell'impresa, radicando così il proprio centro di interessi nel territorio nazionale.

Il Dlgs 209/2023 ha modificato il comma 5-bis dell'art 73 del TUIR, relativo alla presunzione di esteroinvestizione, modificando il riferimento previgente alla sede dell'amministrazione con il concetto più generale della residenza.²¹³

A seguito della riforma, si presume che siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, le società e gli enti non residenti, che detengono partecipazioni di controllo ai sensi dell'articolo 2359 comma 1²¹⁴ del codice civile, in società ed enti commerciali residenti in Italia, qualora ricorra almeno una delle seguenti condizioni: siano a loro volta controllati, anche in maniera indiretta, da soggetti fiscalmente residenti in Italia, oppure, che siano amministrati da un consiglio di amministrazione (o organo equivalente) composto in maggioranza da membri esistenti nel territorio dello Stato.

Come evidenziato nella relazione illustrativa, la modifica della presunzione di residenza fiscale in Italia mira ad allinearsi al nuovo assetto normativo. Tuttavia, si rileva una mancata coerenza tra le due disposizioni riformate, il comma 3 e 5-bis dell'articolo 73 del TUIR.

²¹³ M. ANTONINI R. RUSSO, *Residenza delle società ed esteroinvestizione, criteri ancora da allineare*, Norme e Tributi; il Sole 24 ore, 2024, pag.41.

²¹⁴ Art 2359 comma 1 del codice civile afferma che “ Sono considerate controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Da un lato, il riformato criterio della “sede di direzione effettiva” esclude la rilevanza della volontà dei soci; dall’altro, la presunzione di residenza continua a fondarsi sul controllo societario, come definito dal codice civile.

Di conseguenza, anche dopo la riforma, una società estera potrebbe essere considerata fiscalmente residente in Italia in base della semplice circostanza che detenga il controllo societario di una società italiana e sia controllata a sua volta da soggetti che siano fiscalmente residenti in Italia. In questi casi, il contribuente deve fornire la prova contraria, dimostrando che il controllo societario non fa scattare in maniera automatica la residenza fiscale nel territorio italiano. Il mancato coordinamento tra la presunzione di esteroinvestizione e i nuovi criteri sostanziali di residenza fiscale genera un disallineamento normativo tra le disposizioni. È quindi auspicabile un intervento legislativo volto ad un pieno adeguamento della disciplina della presunzione di residenza al rinnovato contesto giuridico.

È spesso complesso stabilire la reale residenza fiscale di una società estera, soprattutto in presenza di gruppi societari italiani con controllate all’estero. In questi casi, l’Agenzia delle Entrate può contestare che la residenza effettiva sia in realtà in Italia (cd. esteroinvestizione)²¹⁵.

Nell’ambito della sentenza della Corte di giustizia tributaria di secondo grado della Lombardia del 27 luglio 2023 n.2439/25/23 è stato affrontato il seguente caso. Una società francese controllata da una società italiana attiva nella macellazione del bestiame è stata dapprima accusata di esteroinvestizione, e successivamente di avere una stabile organizzazione in Italia. Tuttavia, i giudici hanno escluso entrambe le ipotesi, riconoscendo che la società fosse realmente operativa in Francia, con un’amministrazione in loco e svolgeva attività economica documentata senza che vi fosse una gestione occulta da parte della controllante italiana.

Infatti, a tali fini non rileva l’impulso proveniente dalla controllante italiana, che corrisponde all’esercizio dei poteri di direzione e coordinamento ma non fa venir meno l’indipendenza gestionale e operativa della partecipata francese²¹⁶.

²¹⁵ A. GERMANI, *Esterovestizione a prova stretta per la residenza di società estere*, Norme e tributi, pag.25, Il sole 24 ore, 2024.

²¹⁶ *Ibid.*

Con la sentenza della Corte di Cassazione n. 20002 del 19 luglio 2024 è stata confermata la tesi del Fisco che aveva contestato la residenza fiscale di una società, formalmente residente in Romania, ma controllata da una società italiana.

La vicenda riguardava l'anno di imposta 2009 e si fondava sull'applicazione della versione ante riforma, che indicava la residenza fiscale sulla base della “sede dell'amministrazione”. Pertanto, l'aspetto di rilievo ribadito dalla Suprema Corte è che la sede dell'amministrazione non può essere immediatamente identificata con il luogo in cui viene esercitata l'attività di direzione e coordinamento da parte della controllante italiana. Tale attività, non implica di per sé l'esterovestizione della controllata. Quest'ultima si configura quando vi è un controllo anomalo o patologico, in cui la controllante esercita un'influenza così rilevante da sostituirsi agli organi gestionali della società estera, assumendo di fatto il controllo.²¹⁷

Entrambe le sentenze confermano un principio di fondamentale importanza: la presenza di esigenze economiche reali e un'autonoma operatività all'estero escludono la configurazione di un'esterovestizione, anche in presenza di un legame societario con un soggetto italiano. Il suddetto principio rimane vigente anche alla luce delle modifiche introdotte dal D.lgs. 209/2023, come precisato anche dalla Circolare Assonime 15/2024 che ha analizzato le novità in tema di residenza fiscale delle società ed enti.²¹⁸

Un interessante caso di esterovestizione di fatto è stato affrontato dalla Commissione Tributaria della Toscana, che ha riconosciuto la residenza fiscale in Italia di una società bulgara formalmente residente all'estero, ma di fatto diretta da una S.p.a. italiana appartenente allo stesso gruppo. Tramite la verifica della Guardia di Finanza è emerso che le riunioni del consiglio di amministrazione si tenevano in Italia e due consiglieri della società bulgara erano residenti in Italia, uno dei quali ricopriva ruoli apicali anche nella controllante italiana. Inoltre, la società estera operava con il supporto economico e controllo gestionale della s.p.a italiana. Secondo i giudici, tali elementi dimostravano l'assenza di autonomia gestionale della società bulgara, configurando una situazione per cui la sede dell'amministrazione era localizzata in Italia. Ne è conseguita la

²¹⁷ M. BARGAGLI, *Esterovestizione, libertà di stabilimento UE e sede effettiva: analisi della giurisprudenza*, Fiscalità e Commercio Internazionale, pag.5.

²¹⁸

riqualificazione della residenza fiscale, confermando che i criteri sostanziali e fattuali prevalgono su quelli formali nella lotta all'elusione tramite esterovestizione.²¹⁹

La natura evasiva o elusiva delle contestazioni in materia di esterovestizione è stata oggetto di numerose sentenze di segno opposto. Prima dell'introduzione dell'articolo 10-bis nell'ambito della Legge n. 212 del 2000, la qualificazione di una violazione nella prima o nella seconda categoria aveva dei riflessi importanti anche in materia sanzionatoria²²⁰.

L'evasione si configura come una violazione diretta della normativa fiscali e si manifesta in comportamenti illeciti: quali l'omessa dichiarazione dei redditi, la tenuta di contabilità occulta, o, in generale, il mascheramento della realtà economica per sottrarsi all'imposizione. In tale ambito, rientra, ad esempio, la fittizia localizzazione della sede di una società all'estero, priva di una reale direzione amministrativa in quel Paese. L'elusione, invece, consiste in un comportamento formalmente lecito, che mira ad ottenere un vantaggio fiscale indebito mediante operazioni prive di reale sostanza economica. Questo fenomeno si basa sull'aggiramento della norma e non sulla sua violazione. A differenza dell'evasione per qualificare l'elusione sono necessari tre elementi: il vantaggio fiscale, assenza di sostanza economica e la strumentalità dell'operazione.

In base un primo orientamento interpretativo della Corte di Cassazione, il fenomeno dell'esterovestizione dovrebbe essere inquadrato nell'ambito della disciplina dell'abuso del diritto e spetterebbe all'Agenzia delle entrate dimostrare la "artificiosità" della localizzazione della società all'estero al fine di ottenere un vantaggio fiscale. Come

²¹⁹ D. PELLEGRINI, *Annotazione a margine di una sentenza di merito in tema di esterovestizione societaria: la nozione di residenza fiscale delle società tra episodi giurisprudenziali interni e direttrici evolutive BEPS*, Rivista e pratica tributaria, 2017, pag.1148.

²²⁰ Cfr. L. CASTALDI, *Punibilità del comportamento elusivo*, Il Fisco, 2009, secondo cui: "ci sarebbe da chiedersi se, in questa prospettiva, la non punibilità del comportamento elusivo non discenda più banalmente dall'assenza di una norma che specificamente sanzioni la violazione di una simile fattispecie complessa e se, dunque, non vada al cuore della questione, in chiave di sintesi rispetto alle mezze verità intraviste dalle due Commissioni di merito, la Suprema Corte di cassazione laddove ha di recente ritenuto con data la domanda di disapplicazione delle sanzioni formulata dalla parte contribuente giustificandola «in presenza di obiettive condizioni di incertezza sulla portata della norma sanzionatoria, nel cui ambito di applicazione è riconducibile la violazione di un principio generale come l'abuso di diritto»".

osservato in dottrina²²¹, seguendo tale orientamento si genera una pericolosa “confusione” tra la presunzione di esterovestizione, la disciplina dell’abuso del diritto e le possibili restrizioni al principio del Trattato UE della libertà di stabilimento. È quindi sicuramente preferibile l’altro orientamento della Corte di Cassazione secondo cui “*non vi è necessaria coincidenza tra accertamento della residenza in Italia di una società ... ed accertamento della c.d. esterovestizione elusiva, trattandosi di concetti che possono, ma non debbono inevitabilmente presentarsi contemporaneamente in ogni fattispecie di rilevanza transnazionale. Con la conseguenza, quindi, che la verifica della residenza in Italia di una società ... non richiede necessariamente l'imputazione alla contribuente, e l'accertamento, di una finalità elusiva volta a perseguire uno specifico vantaggio fiscale che altrimenti non le spetterebbe*”²²².

La stessa Agenzia delle Entrate, nella nota del 19 marzo 2010, n. 2010/39678, ha affermato che lo scopo delle presunzioni di esterovestizione societaria non è quello di impedire di approfittare di normative di favore di Stati esteri ma di applicare la normativa italiana sulla residenza in relazione a fattispecie nelle quali si presume che la sede dell’amministrazione di una determinata società sia da individuarsi nel territorio dello Stato.

L’eventuale rilevanza penale dell’esterovestizione implica ulteriori aspetti meritevoli di approfondimento. A seguito della contestazione del reato di omessa dichiarazione, in alcuni casi l’Agenzia delle Entrate si è anche costituita parte civile, impugnando la sentenza di non luogo a procedere emessa dal Tribunale penale nei confronti degli amministratori delle società “esterovestite”.

Come osservato in dottrina²²³, tale azione potrebbe essere ammissibile nell’ipotesi, invero marginale, in cui l’Amministrazione sia impossibilitata a far valere la sua pretesa in capo alla società per fatto (illecito) imputabile allo stesso amministratore, configurandosi in effetti in questo caso una fattispecie di danno civile.

²²¹ G. FERRANTI, *La disciplina dell’esterovestizione va tenuta distinta dall’abuso del diritto*, Corriere Tributario, 4/2023, pag.311.

²²² Così Cass., 20 gennaio 2023, n. 1753.

²²³ L. SALVINI, *A margine della sentenza «Dolce & Gabbana»: la costituzione di parte civile dell’amministrazione finanziaria*, Diritto e Pratica Tributaria, 2012.

Nella generalità dei casi, invece, non sussiste alcuna obbligazione tributaria tra l'imputato e l'Amministrazione su cui il preteso danno possa fondarsi, né – a parte appunto l'ipotesi marginale sopra esaminata – alcun illecito civile riconducibile all'imputato stesso.

3.5 *Controlled Foreign Companies*

Quando un contribuente intende localizzare all'estero tutta o parte della base imponibile, attraverso tecniche elusive o evasive, può decidere di percorrere due strade²²⁴.

Da un lato, può trasferire la propria residenza o quella delle società in un paradiso fiscale, al fine di rescindere qualsiasi legame personale ed economico con il territorio italiano. Altrimenti, può decidere di mantenere la propria residenza nello Stato, ma di spostare parte della base imponibile verso Paesi a fiscalità privilegiata, utilizzando strategie elusive nella gestione di attività commerciali.

Alcune norme presenti nell'ordinamento italiano contrastano la delocalizzazione delle attività verso territori a fiscalità privilegiata.

Di conseguenza, assumono rilievo le misure volte a contrastare le pratiche abusive, che si attivano ogniqualvolta che un'impresa estera, sia essa controllata, collegata o controparte commerciale, ha sede in un Paese inserito nella c.d. *black list*, poiché ha un livello di tassazione notevolmente inferiore rispetto a quello domestico o non garantisce un adeguato scambio di informazioni con l'Italia.²²⁵

La normativa CFC, in particolare, inizialmente concepita per contrastare il fenomeno dei *tax deferral* (rinvio della tassazione dei redditi all'atto della loro distruzione), nel tempo ha assunto connotati sempre più marcatamente anti-abusivi. La normativa prevede che i redditi prodotti da società controllate localizzate in paradisi fiscali vengano direttamente imputati per trasparenza al soggetto residente che ha il controllo, anticipando la tassazione in modo che non venga sempre rinviata.

Lo scopo principale è quello di contrastare operazioni di pianificazione fiscale aggressiva, che sfruttano imprese estere prive di una reale sostanza economiche, facendoli diventare

²²⁴ P.VALENTE, *Controlli alle imprese*, IPSOA, 2015, Pag.285.

²²⁵ D.STEVANATO, “*Controlled Foreign Companies*: concetto di controllo e imputazione del reddito”, in *Rivista di Diritto Tributario*, n. 7-8.

meri contenitori di redditi passivi, così da spostare fittiziamente utili verso Paesi a fiscalità privilegiata.

Tenendo conto di ciò, il legislatore nazionale, al fine di impedire misure antielusive specifiche per arginare il trasferimento di base imponibile fuori dall'Italia, ha introdotto presunzioni legali in tema di: trasferimenti di utili tra società del medesimo gruppo, realizzati attraverso la cessione di beni o la prestazione di servizi a prezzi inferiori rispetto a quelli di mercato (*transfer pricing*); esclusione delle deducibilità dei costi relativi a operazioni con soggetti residenti in Paesi a fiscalità privilegiata, o attribuzione diretta ai residenti italiani dei redditi prodotti da entità situate in paradisi fiscali; imposizione fiscale sugli investimenti e sulle attività finanziarie prodotte da persone fisiche, su Stati e territori a fiscalità agevolata, qualora non siano state dichiarate al Fisco, come previsto dall'art 12 del D.L n.78/2009.²²⁶

La normativa italiana in materia di imprese estere controllate situate in Stati o territori a tassazione privilegiata (*Controlled Foreign Companies rules*) assolve una funzione fondamentale per il contrasto di comportamenti abusivi anche a livello internazionale.²²⁷

A tal proposito, la disciplina mira essenzialmente a impedire la delocalizzazione fittizia degli utili prodotti in Italia, realizzata attraverso la creazione artificiosa della residenza fiscale di società controllate in Paesi considerati a fiscalità privilegiata. In questi casi i redditi, pur generati nel territorio nazionale, rischiano di essere assoggettati a imposizione in Italia, solo in via eventuale, ad esempio quando vengono distribuiti sotto forma di utili.

La norma è stata introdotta con la legge 21 novembre 2000, n.342 ²²⁸ con l'art 127-bis (ora art 167) la disciplina CFC si configura come uno strumento di contrasto al *tax deferral* e di salvaguardia della base imponibile nazionale. Di conseguenza, persegue due finalità complementari: la repressione del *tax deferral*, ovvero del differimento della tassazione mediante la localizzazione della società controllata in Stati che prevedono un trattamento fiscale più favorevole rispetto a quello italiano. In secondo luogo, persegue una finalità antielusiva più ampia, volta a reprimere la distrazione artificiosa di utili generati in Italia verso entità estere senza una reale sostanza economica.

²²⁶ P. VALENTE, *Imposta minima nazionale e fiscalità internazionale: l'Italia tra adeguamento normativo e implicazioni operative*, Fiscalità e commercio internazionale, 2025, pag.31.

²²⁷ L.MIELE, F.BONTEMPO, A.SURA, T.FABI, *Bilancio e reddito d'impresa 2021*, IPSOA, pag.1706.

²²⁸ Gazzetta Ufficiale.

In tale contesto, con la circolare Assonime 19/2018²²⁹ è stato sottolineato come le modifiche apportate dalla Direttiva UE 2016/1164 (cosiddetta Direttiva ATAD), hanno orientato l'attuale impostazione della normativa CFC verso una funzione di strumento antiabuso, con l'obiettivo di prediligere un approccio sostanzialistico nella valutazione dell'effettività delle strutture coinvolte.

A tal proposito, l'art 4 del D.lgs. 29 novembre 2018 n.142 ha segnato un importante punto di svolta, infatti recependo la Direttiva ATAD (2016/1164/UE), ha modificato l'art 167 TUIR, eliminando la precedente distinzione tra CFC *black* e CFC *white* e ha introdotto un'unica esimente generale.²³⁰

Affinché scatti il controllo previsto dalla norma devono sussistere congiuntamente le seguenti condizioni: la tassazione effettiva della società estera inferiore al 50% rispetto a quella domestica e più di un terzo dei redditi prodotti sotto forma di “*passive income*” (interessi, dividendi, canoni ecc).

La doppia condizione ha l'intenzione di valorizzare un approccio sostanzialistico focalizzato non solo sulla inferiorità della tassazione ma anche sulla qualità dei redditi prodotti.

La novità introdotta nel 2018 risiede nell'art 167 comma 5 TUIR: non si applica la CFC se la controllata estera svolge un'attività economica effettiva, avvalendosi di personale, attrezzature, attività e locali, e il contribuente può dimostrare la sussistenza di tale esimente anche attraverso la presentazione di interpello, che è tuttavia facoltativa.²³¹

La nuova esimente sostituisce le precedenti previste dall'art 167 TUIR laddove con riferimento alla CFC “*black*” erano richiesti alternativamente: lo svolgimento di un'attività industriale effettiva nello Stato o territorio di insediamento o l'assoggettamento della CFC ad un livello di tassazione congruo rispetto a quello italiano. La CFC “*white*” poteva, invece, essere disapplicata dimostrando che la società esterna non fosse meramente fittizia. In buona sostanza, il decreto ATAD ha abrogato la

²²⁹ Circolare 19/20128- Fiscalità internazionale: le nuove linee di intervento OCSE; USA e UE a confronto, Assonime.

²³⁰ F.NICOLOSI, *Brevi riflessioni su talune problematiche dell'esimente nella nuova disciplina CFC*, Rivista Telematica di Diritto Tributario, 2022.

²³¹ art 11, comma 1, lett b, L.212/ 2000.

precedente CFC “*black*”, mondializzando *de facto* la previgente disciplina CFC “*white*”.²³²

In questo caso, la Corte di Giustizia dell’Unione Europea ha stabilito che la disciplina delle CFC è compatibile a livello europeo solo se applicata a costruzioni artificiali (*wholly artificially arrangements*)²³³. La Corte sottolinea che la presenza di una finalità fiscale non è sufficiente se non esiste una reale attività economica. Ciò significa valutare caso per caso l’esistenza di diversi elementi tra cui: l’esistenza di locali propri, personale qualificato, bilanci, autonomia gestionale.

L’esimente può applicarsi anche a tutte le società che non svolgono attività commerciali in senso stretto: se la presenza strutturale è coerente con le attività svolte, anche queste realtà possono beneficiare dell’esimente. A tal proposito, la Corte di Cassazione, con la sentenza n.36050 del 7 dicembre 2022, ha affermato che ai fini della disapplicazione della normativa CFC (art 167 TUIR), è rilevante lo svolgimento di un’attività economica effettiva da parte della società estera controllata e non il fatto che abbia autonomia decisionale rispetto alla controllante italiana.

Nel caso di specie una società italiana aveva chiesto nel 2009 la disapplicazione della normativa CFC per i redditi prodotti nel 2008 della società controllata in Malesia, fornendo prove delle attività economiche effettive svolte dalla controllata. L’Agenzia delle Entrate negava la disapplicazione sul presupposto che l’esimente richiedeva anche il requisito dell’autonomia decisionale della controllata. Tuttavia, la Cassazione ha rigettato la tesi dell’Agenzia, chiarendo che l’esimente di cui all’art 167 comma 5 lettera a, richiede solo la prova dell’attività economica effettiva e non anche dell’autonomia gestionale. Infatti, sarebbe illogico e contraddittorio richiedere un’autonomia decisionale dalla norma che presuppone a priori un rapporto di controllo tra le società.²³⁴

L’Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni attuative con il Provvedimento del 2021 (n.376652 del 27 dicembre 2021), chiarendo diversi aspetti con la circolare AE 27 dicembre 2021, n.18/E e con la Circolare AE 28 luglio 2022, n. 9/E.

²³² D.AVOLIO S.GRILLI, *Riforma della fiscalità internazionale*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2024, pag.59.

²³³ CGUE, C-116/16, C 117/16; par 101, C-115/16 C-118/16 e C-299/16, par 131, *Risposta alla Consultazione pubblica dell’Agenzia delle entrate sulla bozza di circolare in merito alle società controllate estere*, Assonime, 2023.

²³⁴ Cass, sez. Trib., 7 dicembre 2022, n.36050.

In particolare, il documento è stato emanato in attuazione del Decreto ATAD, che introduce criteri semplificati per verificare se la tassazione estera effettiva sia congrua rispetto a quella italiana. Ciononostante, numerosi aspetti dubbi e varie complessità hanno continuato a caratterizzare la disciplina, che hanno portato la necessità di un intervento di semplificazione con l'art 3 del D.lgs. n.209/2023.²³⁵

3.6 Novità introdotte dalla riforma

L'articolo 3 del D.lgs. n.209/2023, attuativo della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale, contiene un intervento di semplificazione in materia di società estere controllate con l'obiettivo di coordinarlo con la nuova disciplina della *Global minimum tax*²³⁶, a seguito della direttiva 2022/2523/UE.²³⁷

Con la recente riforma il legislatore è intervenuto modificando l'art 167 TUIR in vigore, evidenziando le novità introdotte dall'art 3 del D.lgs. n.209/2023, per effetto del quale il legislatore è intervenuto modificando il comma 4 del presente articolo e inserendo tre nuovi commi (4-bis, 4-ter, 4 quater).²³⁸

L'ambito soggettivo è rimasto invariato. Secondo la Circolare 18/E del 27 dicembre 2021 dell'Agenzia delle Entrate, la disciplina della *Controlled Foreign Companies*: si applica a tutti i soggetti residenti in Italia (persone fisiche e giuridiche) a prescindere della forma giuridica e dall'attività esercitata, anche alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti qualora controllino soggetti esteri che presentino i requisiti per l'applicazione del regime CFC.

Inoltre, rimane comunque invariato il principio generale del regime CFC, secondo cui il reddito della società controllata estere viene imputato per trasparenza al soggetto residente, qualora si verifichino entrambe le seguenti condizioni: la società estera è soggetto a un livello di imposizione effettiva sensibilmente inferiore rispetto a quello considerato “congruo” ex art 167 comma 4 lett. a) del Tuir e oltre un terzo dei redditi

²³⁵ D.AVOLIO S.GRILLI, *Riforma della fiscalità internazionale*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2024, pag.60.

²³⁶ Dal primo gennaio 2024, è in vigore la *Global minimum tax*, una nuova imposta del 15% applicabile a tutte le multinazionali con un fatturato annuo di almeno 750 milioni di dollari. L'accordo stipulato nel 2021 da oltre 130 Paesi, tra cui anche l'Italia, mira a contrastare la concorrenza fiscale, fenomeno che ha spinto molte aziende a collocare la propria sede nei paesi con aliquote fiscali più convenienti, Wired, 2024.

²³⁷ A.MENGHI, S.PUCCI, *Novità Controlled foreign companies*, il Sole 24 ore, 2024, pag.52-54.

²³⁸ P.BOTTINI S.BARRACCIU, *Regime delle controlled foreign companies*, Wolters Kluwer, 2024.

realizzati dalla controllata è costituito da “*passive income*”, ovvero redditi di natura finanziaria, ai sensi dell’art 167 comma 4 lett. b) del TUIR.

Le modifiche hanno trovato attuazione nell’ambito del D.lgs. 209/2023. L’articolo 3 del citato Decreto ha introdotto la possibilità di usufruire di un regime opzionale alternativo rispetto alla tassazione per trasparenza della CFC estera, prevedendo l’assolvimento di un’imposta sostitutiva pari al 15%.

È stata aggiornata anche la prima condizione prevista dall’art 167, comma 4, del TUIR relativa all’applicazione del regime delle *Controlled Foreign Companies*.²³⁹ La normativa attuale si applica quando la società estera controllata: è localizzata in un Paese a fiscalità privilegiata e oltre un terzo dei ricavi sono realizzati da redditi passivi (specialmente di natura finanziaria) o ha un’imposizione fiscale effettiva inferiore al 5%.²⁴⁰

Nonostante ciò, è prevista un’importante deroga: se i bilanci della società estera controllata sono revisionati o certificati da professionisti abilitati nel Paese in cui ha sede, il soggetto residente in Italia non è soggetto all’imputazione per trasparenza. In tal caso, basta versare un’imposta sostitutiva pari al 15% dell’utile contabile netto della società estera per quell’anno.

Chi dichiara redditi riferiti a esercizi ancora in corso al 29 dicembre 2023 deve applicare la normativa previgente rispetto al D.lgs. 209/2023. In questi casi, la disciplina CFC si applica solo se entrambi sussistono entrambe le condizioni sopraindicate, tali per cui il reddito della controllata estera viene imputato per trasparenza alla controllante italiana e tassato nel territorio nazionale.

Invece, la data spartiacque per l’applicazione del nuovo regime CFC è il 29 dicembre 2023, pertanto, per le attività che operano dopo tale data, si applica il nuovo articolo 167, comma 4 lettera a) del TUIR.²⁴¹ Il nuovo regime, consente di adottare una verifica semplificata, che si basa sull’assoggettamento della controllata estera a una tassazione inferiore al 15%.

In particolare, la norma richiede il calcolo del rapporto tra la somma delle imposte correnti dovute, le imposte anticipate e differite iscritte nel bilancio d’esercizio e l’utile risultante

²³⁹ P. PARISI, *In vigore la riforma della fiscalità internazionale*, IPSOA, 2023.

²⁴⁰ L.GAINA, *Cfc il dividendo rientro nella tassazione al 15%*, il Sole 24 ore, 2024, pag.24.

²⁴¹ *Cfc, il dividendo rientra nella tassazione al 15*, Il Sole 24 ore, 2024.

dal medesimo bilancio. Affinché questa verifica sia applicata correttamente è necessario, come prima accennato, che il bilancio della società estera sia revisionato o certificato da professionisti abilitati. Inoltre, i giudizi che emergono dalla revisione devono emergere anche nella redazione del bilancio (annuale o consolidato) redatto dal revisore della società controllante italiana ai fini della redazione del proprio bilancio.²⁴²

3.7 La residenza degli sportivi professionisti e degli artisti in ambito internazionale

Dopo aver analizzato il fenomeno dell'esterovestizione delle società, emblema della ricerca di vantaggi fiscali mediante una localizzazione solo formale all'estero, è opportuno considerare come analoghe strategie possono essere adottate anche da persone fisiche, in particolare da soggetti ad alta mobilità internazionale. Tra questi, gli sportivi e gli artisti rappresentano una categoria di contribuenti particolarmente dinamica connotata da una spiccata mobilità. I trasferimenti di residenza, reali o solo apparenti, in Stati a fiscalità privilegiata o più vantaggiosa, costituiscono una delle principali criticità che le amministrazioni fiscali si trovano oggi ad affrontare.

Infatti, essi sono costretti per motivi professionali a spostarsi frequentemente da uno Stato all'altro, rendendo in alcuni casi difficoltoso determinare la residenza fiscale degli stessi e la tracciabilità dei loro redditi.²⁴³

In ambito internazionale il trasferimento fiscale dei compensi percepiti da artisti e sportivi per attività svolte all'estero è disciplinato dall'articolo 17 del Modello OCSE.²⁴⁴ Tale norma riguarda i redditi generati da attività personali, che possono essere generate sia in forma subordinata sia autonoma, da parte di professionisti del settore artistico, musicale o sportivo. Di solito questi soggetti non stabiliscono una residenza stabile né possiedono una sede fissa nei Paesi in cui operano.

Tuttavia, nonostante la permanenza possa essere di breve durata, gli artisti e gli sportivi possono ricevere compensi elevati per le loro esibizioni. Secondo la regola prevista

²⁴² G.FOGLIA, S.MANGO, *CFC: dubbi interpretativi e applicativi dopo le modifiche alla disciplina*, Corrie Tributario, 2024, p.736.

²⁴³ P.SCARIONI, P.ANGELUCCI, A.F MARTINO, *La tassazione degli sportivi*, Wolters Kluwer, 2023, pag. 245.

²⁴⁴ P.VALENTE, *Lavoro autonomo in ambito internazionale*, IPSOA, 2016, pag. 47.

dall'art 17 del Modello OCSE, i redditi derivanti da tali prestazioni non vengono tassati nello Stato di residenza del professionista, ma nel Paese in cui l'attività viene effettivamente svolta. Il principio si applica anche quando non c'è una base fissa e non è necessario un periodo minimo di permanenza nello Stato della fonte. L'art 17 del Modello OCSE riguarda la tassazione, senza dare un elenco esaustivo, dei compensi percepiti da professionisti dello spettacolo, musicisti e sportivi, specificando che l'attività artistica e sportiva può assumere forme molto diverse, rendendo arduo definire in modo preciso chi rientri nella definizione di artista o sportivo.²⁴⁵

La disciplina fiscale internazionale prevede delle regole che mirano ad evitare sia la doppia imposizione dei medesimi redditi, sia che detti redditi sfuggano al potere impositivo dei Paesi coinvolti²⁴⁶.

L'art 17 del Modello OCSE prevede che i redditi, in deroga alle regole contenute nell'art 7 e 15 del medesimo Modello di Convenzione, che i redditi conseguiti dagli artisti e dagli sportivi a livello transazionale possano essere tassati sia nello Stato della residenza del contribuente sia nello Stato della fonte in cui viene esercitata l'attività.

Lo Stato in cui si svolge una prestazione sportiva può tassare il reddito percepito da uno sportivo non residente, anche se quest'ultimo non vi soggiorna per almeno 183 giorni (come richiesto dall'art 15 del Modello OCSE), oppure non dipende da una sede o base fissa sul territorio (art 7). In questo contesto il collegamento giuridico che giustifica la tassazione non dipende dalla durata della permanenza o da una presenza fisica duratura, ma dal fatto che l'attività sportiva o artistica si sia svolta in quel determinato Stato. Affinché lo Stato della fonte possa effettivamente tassare quei redditi, deve essere stabilito per legge che tali compensi siano imponibili, ovvero che rientrino nella propria base imponibile.²⁴⁷

²⁴⁵ Il commentario (par. 5 e 6) richiama in particolar modo le seguenti fattispecie: con riferimento agli artisti: gli attori di teatro, gli attori di un film o di uno spettacolo televisivo, ovvero coloro che partecipano a manifestazioni politiche, sociali, religiose o di beneficenza che abbiano le caratteristiche di uno spettacolo. Con riferimento agli sportivi, gli atleti tradizionalmente intesi come tali (quali i corridori, i saltatori, e i nuotatori calciatori, i fantini, i giocatori di golf, cricket e tennis nonché i piloti di competizioni motoristiche; le altre attività connesse a fenomeni di spettacolo, quali i giochi del biliardo, degli scacchi e del bridge.

²⁴⁶

²⁴⁷ M.TRICARICO, *OCSE: tassazione artisti e sportivi regole per attività transazionali*, Fisco oggi, 2024.

La maggior parte dei trattati internazionali stipulati dall'Italia recepisce la disciplina dell'art. 17²⁴⁸, prevedendo che, nel caso degli sportivi che svolgano la propria attività in Stati diversi da quello di residenza, il reddito venga tassato in base alla quota di compenso del Paese in cui si è svolta concretamente l'attività.²⁴⁹

Il primo comma dell'articolo stabilisce che la potestà impositiva spetta allo Stato in cui viene esercitata l'attività, a prescindere dalla qualificazione giuridica del rapporto secondo il diritto interno. In altre parole, è tassabile esclusivamente il reddito generato nello Stato della fonte, anche se l'atleta è stato presente nel territorio per almeno 183 o non disponga di una base fissa²⁵⁰.

Il secondo comma dell'articolo 17 prevede che il reddito derivante da attività sportiva sia tassabile nello Stato in cui è stata effettuata la *performance*, anche se il compenso non viene corrisposto direttamente all'atleta, ma anche a persone o società che si interpongono tra l'atleta o la società committente.

La finalità del secondo comma è volta a contrastare l'evasione, in quanto permette di evitare che il reddito venga tassato esclusivamente nello Stato di residenza di tali soggetti interposti, che spesso coincidono con Paesi a fiscalità agevolata.

Mancando la clausola di esclusività ai sensi del paragrafo 6 del commentario all'articolo 23 del Modello OCSE, lo stesso reddito potrà essere soggetto a imposizione sia nello Stato della fonte sia nello Stato in cui il soggetto afferma di essere residente. Nello Stato di residenza potrà essere riconosciuto il credito d'imposta o l'esecuzione del reddito al fine di evitare la doppia imposizione.

Dalla lettura dell'art 17 della Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Germania si percepisce che i compensi percepiti da uno sportivo residente in Germania possono essere anche tassati in Germania, pur essendo imponibili in Italia. Questo perché il testo dell'articolo non utilizza la formula “sono tassati soltanto” nello Stato della fonte (Italia), formula che avrebbe escluso l'imposizione nello Stato di residenza. L'art 24 par 3, della stessa Convenzione afferma che la Germania esclude dalla base imponibile i

²⁴⁸ Si prende in considerazione l'ultima modifica OCSE del 2017.

²⁴⁹ P. VALENTE, *Lavoro autonomo in ambito internazionale*, IPSOA, 2016, pag.63.

²⁵⁰ C.GARBARINO, *Diritto convenzionale tributario*, Giappichelli editore, 2019, pag.242.

redditi che, in base alla Convenzione, sono imponibili in Italia. In altre parole, ciò significa che i redditi non sono tassati direttamente in Germania, ma possono essere comunque considerati per determinare l'aliquota applicabile agli altri redditi del contribuente (metodo dell'esenzione con progressività). Tuttavia, è fondamentale precisare che le Convenzioni internazionali non disciplinano le modalità di tassazione nel dettaglio, ma si limitano a stabilire quale Stato ha il diritto di tassare determinati redditi. Di conseguenza, una volta verificato che i compensi dell'atleta sono imponibili in Italia, il sostituto d'imposta italiano è tenuto ad applicare la ritenuta del 30%.

3.8 La residenza dei tennisti

Un caso particolarmente complesso sotto il profilo della residenza fiscale è rappresentato dai tennisti professionisti, i quali, per la natura stessa della loro professione, si spostano costantemente, partecipando a tornei internazionali in ogni parte del mondo. A differenza degli sportivi che militano in squadre stabili, per i quali la residenza fiscale è solitamente riconducibile al Paese della società di appartenenza nel caso dei tennisti (così come per altri sport individuali), la continua mobilità e l'assenza di un radicamento territoriale fisso rendono estremamente difficili individuare con certezza il Paese di effettiva residenza fiscale.

In particolare, può accadere che nessuno soddisfi pienamente i criteri di residenza interna, né sul piano della presenza fisica significativa (oltre 183 giorni) né su quello della residenza anagrafica, né tantomeno sotto il profilo del domicilio o del centro degli interessi vitali, secondo la definizione fornita dall'art 4 del Modello OCSE e recepita dalle convenzioni bilaterali.

Nel caso di tennisti di alto livello, come dimostra l'esempio del vincitore italiano dell'*Australian Open 2024*, l'elevata mobilità e la partecipazione a tornei in tutto il mondo rendono la determinazione della residenza fiscale e la gestione della tassazione dei redditi particolarmente ardua.²⁵¹

I premi percepiti nei tornei internazionali, così come i compensi derivanti da sponsorizzazioni e diritti di immagine, sono soggetti in prima battuta alla tassazione nello

²⁵¹ A. CROSTI S.VIGNOLI, *Top players: è possibile ed opportuno non farli migrare? Forse too much noise for nothing!''*, Wolters Kluwer, 2024.

Stato della fonte, in base all'art 17 del Modello OCSE e alle convenzioni bilaterali. Ad esempio: l'Australia, gli USA e il Regno Unito applicano ritenute alla fonte tra il 15% e il 30%, mentre in Francia la ritenuta non è liberatoria e chiede la presentazione della dichiarazione fiscale. Nel caso in cui il tennista sia residente fiscale in Italia, i redditi percepiti all'estero concorrono alla formazione della base imponibile in Italia secondo il principio della *worldwide taxation*.

Tuttavia, le imposte già versate all'estero valgono come credito d'imposta, in modo da evitare la doppia imposizione. Una volta dedotti i costi professionali, che possono essere molto elevati, l'effettivo carico fiscale complessivo raggiunge aliquote effettive tra il 35% e il 43%.²⁵² Invece, nel caso di residenza nel Principato di Monaco, che non prevede imposte personali sul reddito, i premi ricevuti nei Paesi esteri, restano comunque tassati nei rispettivi Stati dove il reddito è stato generato.

Inoltre, alla luce del D.lgs. 209/2023, la nozione di domicilio è incentrata soprattutto sulla sussistenza di legami personali o familiari e non più sugli interessi economici.

Al fine della individuazione della residenza per i tennisti, la residenza anagrafica non è un elemento particolarmente rilevante, in quanto solitamente un giocatore con residenza all'estero ha l'accortezza di iscriversi all'AIRE e non è rilevante neanche la presenza fisica nel territorio per la maggior parte dell'anno solare.

Ciò che diventa cruciale ai fini della residenza è il concetto di domicilio, poiché il soggetto in questione anche se ha formalmente residenza all'estero, se buona parte della vita come famiglia, effetti, quotidianità è svolta in Italia, il soggetto si deve considerare fiscalmente residente in Italia.

3.9 La residenza degli sportivi in ambito internazionale

La qualificazione fiscale dei redditi derivanti dall'esercizio della pratica sportiva quale principale attività lavorativa dell'atleta, dipendono da due fattori principali: il tipo di

²⁵² C. CIPOLLINI, *La tassazione dei tennisti professionisti: note ricostruttive alla luce della nuova definizione di residenza fiscale*'', bollettino tributario, 2024, pag.338

disciplina sportiva (individuale o di squadra) e il tipo di rapporto contrattuale (autonomo o subordinato).²⁵³

Se l'attività sportiva è di tipo individuale (es. tennis, atletica, nuoto, ciclismo), i redditi si considerano derivanti dalla prestazione dell'esercizio di arti e professioni.

In questo caso, il criterio per stabilire se il reddito è di fonte italiana è indicato all'art 23 comma 1 lettera d) del TUIR: il reddito è considerato prodotto in Italia se l'attività è esercitata nel territorio italiano.

Ad esempio, se un tennista straniero partecipa ad un torneo in Italia, i compensi percepiti per quella determinata prestazione sono considerati prodotti in Italia e quindi qui tassabili.

Invece, nel caso in cui lo sportivo operi in un contesto collettivo di squadra, i redditi possono essere classificati in due modi, anche a seconda della natura del rapporto con la società. Se l'atleta è legato da un contratto subordinato con una società sportiva, i suoi compensi rientrano nei redditi di lavoro dipendente e di conseguenza si applica l'art 23 comma 1, lettera c) TUIR: il reddito è considerato di fonte italiana e quindi imponibile nel territorio.

Gli sportivi e gli altri contribuenti che generano redditi in uno Stato estero rischiano di essere tassati due volte, sia nello stato della fonte che nello stato di residenza, dove il contribuente ha il proprio domicilio fiscale, secondo i principi della tassazione globale. Per evitare la doppia imposizione, l'ordinamento italiano prevede un meccanismo di credito d'imposta disciplinato dall'art 165 del TUIR.

L'art 165 TUIR prevede che se un contribuente residente in Italia include nel proprio reddito complessivo dei redditi prodotti all'estero, le imposte estere che sono pagate in via definitiva possono essere detratte dall'imposta italiana. Ma ci sono tre condizioni fondamentali: il reddito deve essere effettivamente prodotto all'estero, deve concorrere alla determinazione del reddito complessivo imponibile in Italia e infine le imposte estere devono essere definitive (ovvero non devono essere acconti, rimborsi ecc..)²⁵⁴.

²⁵³P.ANGELUCCI, P.SCARIONI, M.A.FIORENTINO, *Tassazione degli sportivi*, Wolters Kluwer, 2023, pag.95.

²⁵⁴ Circolare del 5/03/2011.

Il concetto di “reddito prodotto all'estero” è definito dall'art 23 del TUIR per individuare i redditi prodotti in Italia, tra questi per gli sportivi, sono inclusi anche i compensi per attività svolte all'estero, se pagati da soggetti esteri.²⁵⁵

Un'importante sentenza è stata pronunciata dalla Corte di Giustizia Tributaria di secondo grado del Piemonte²⁵⁶, che ha confermato la qualificazione dei compensi di un noto calciatore (considerato residente in Italia ex art 2 TUIR), per lo sfruttamento economico della propria immagine come reddito di lavoro abituale ai sensi dell'art 53 comma 1 del TUIR. La Corte ha infatti rigettato la possibilità di ricondurre detti redditi a quelli derivanti da opere dell'ingegno (art 53, co.2, lett.b) TUIR, ai redditi diversi (art.67 TUIR) o ai redditi assimilati al lavoro dipendente (art 50 TUIR). È stato ritenuto che la gestione dell'immagine personale, anche attraverso i social media, apparizioni pubbliche e contenuti digitali, configuri un'attività professionale autonoma, svolta abitualmente dal contribuente in Italia dove egli risiedeva e operava nel 2019.²⁵⁷

In questo caso, la Corte ribadisce l'approccio sostanzialistico dell'Amministrazione e della giurisprudenza tributaria italiana, secondo cui la territorialità del reddito non è fondata solo sul luogo del pagatore, ma anche sul luogo dove c'è lo svolgimento effettivo dell'attività economica.²⁵⁸

In conclusione, la residenza fiscale si conferma uno strumento centrale nella lotta ai fenomeni fiscali, sia sotto il profilo delle società, attraverso l'esteroinvestizione e il regime delle *Controlled Foreign Companies*, sia per le persone fisiche, con particolare riferimento alla pianificazione fiscale degli sportivi. In particolare, il caso degli sportivi professionisti evidenzia in modo emblematico le difficoltà operative nell'individuare il centro effettivo degli interessi personali ed economici, soprattutto in contesti caratterizzati da alta mobilità internazionale.

²⁵⁵P. ANGELUCCI, P.SCARIONI, M.A FIORENTINO, *Tassazione degli sportivi*, cit., pag.95.

²⁵⁶ Sent. 10 maggio 2023.

²⁵⁷ C. LOLLIO «La residenza dello sportivo professionista alla disciplina IRPEF: profili istituzionali e ricostruttivi» contributo nella collettanea «La definizione di una fiscalità dello sport tra realtà economica e valore sociale», Giuffrè, 2024.

²⁵⁸ Corte di giustizia tributaria di secondo grado Piemonte Torino, Sez II, Sent, data (15/02/2023) 15/05/2023, n.219.

Nonostante il rafforzamento delle norme interne e l'adattamento agli standard internazionali, il contrasto alla residenza fittizia richiede una continua evoluzione degli strumenti normativi e una maggiore cooperazione tra gli Stati.

QUARTO CAPITOLO

VERITÀ FISCALE E FINZIONE FORMALE: CASI PRATICI DI RESIDENZA CONTESTATA

4.1 Il caso di un noto cantante italiano residente nel Regno Unito

Come affermato nei capitoli precedenti, personaggi dello spettacolo e dello sport svolgono un'attività caratterizzata da una grande mobilità, e per tale motivo hanno la possibilità di stabilizzarsi in un territorio che prevede un regime fiscale particolarmente vantaggioso, con la possibilità di spostarsi frequentemente da uno Stato ad un altro per lo svolgimento delle proprie prestazioni.²⁵⁹

Un caso emblematico ha coinvolto un noto cantautore italiano, il quale nonostante si sia formalmente trasferito nel Regno Unito con contestuale iscrizione all'AIRE, venne comunque considerato fiscalmente residente in Italia dall'Amministrazione finanziaria, sulla base della disciplina previgente alla riforma del 2023, avendo mantenuto nel territorio italiano, per la maggior parte del periodo d'imposta la sede principale dei propri affari e interessi, sia dal punto di vista economico che personali²⁶⁰.

Nella controversia in esame, l'Agenzia delle Entrate di Latina emetteva gli avvisi di accertamento, in relazione all'omessa presentazione delle dichiarazioni per IVA, IRPEF e IRAP per gli anni dal 2006 al 2008, per un ammontare complessivo dovuto pari a circa 6 milioni di euro.²⁶¹

In particolare, l'Amministrazione Finanziaria riteneva che il formale trasferimento della residenza nel Regno Unito, avvenuto nel 2006, fosse in realtà fittizio. Il reale motivo sottostante al trasferimento era quello di godere di un regime fiscale più leggero (regime del "*res non dom*" inglese), utilizzando anche a tre società estere, olandesi e inglesi, con soci in paradisi fiscali, per incassare all'estero le *fee* relative ai diritti d'autore che non erano tassate nemmeno nel Regno Unito in forza del particolare regime dei residenti ma

²⁵⁹ A.MAGLIARO, S.CENSI, *Il trasferimento della residenza all'estero: questioni controverse, punti insoluti e prospettive ricostruttive*, corriere tributario, 2021.

²⁶⁰ G.MARINO *residenza fiscale estera asseritamente fittizia tra imposta, reddito imponibile e bis in idem: sanzioni amministrative resistenti come in ferro al ne bis in idem*, Rivista di diritto tributario, 2021.

²⁶¹ C. PISTILLI, *La Cassazione contro Tiziano Ferro "aveva il dovere di comportarsi in maniera più etica degli altri"*, La Repubblica, 2020.

non domiciliati nel Regno Unito.²⁶² A sua difesa, il contribuente aveva evidenziato una serie di circostanze a sostegno dell'effettività del proprio trasferimento nel Regno Unito, tra cui la locazione e successivo acquisto di un immobile, il pagamento delle spese condominiali, l'attivazione delle utenze e l'abbonamento in una palestra locale.

In particolare, il contribuente non è riuscito a fornire una prova contraria efficace riguardo sia ai giorni passati in Italia, sia alla localizzazione in Italia del centro dei propri interessi, sia personali (in mancanza di legami significativi e stabili all'estero in grado di controbilanciare quelli familiari con l'Italia) che economici (in quanto le collaborazioni risultavano per la maggior parte riferite a Paesi diversi dal Regno Unito). A comprova di ciò, la Commissione Tributaria Regionale del Lazio ha rigettato il ricorso, accogliendo le ragioni dell'Agenzia delle Entrate, ritenendo che, nonostante il formale trasferimento di residenza all'estero e l'iscrizione all'AIRE il cantante avesse mantenuto in Italia, specialmente a Latina, il domicilio fiscale, dove avvenivano gli interessi patrimoniali e personali del contribuente²⁶³.

Infatti, secondo quanto emerso dall'istruttoria, il cantante aveva trascorso quasi 250 giorni sul territorio italiano dove risultava un'intesa attività professionale, relazione familiare, nonché movimenti e contratti registrati nel Lazio e l'utilizzo di carte di credito, praticamente quotidiano, per acquisti effettuati in Italia. Dalle indagini condotte dall'Ufficio, risultava, inoltre, che il contribuente aveva mantenuto in Italia stretti legami familiari, testimoniati, peraltro, dalla ricostruzione di numerosi viaggi effettuati dall'artista da e verso Latina²⁶⁴.

La sentenza della Commissione tributaria regionale n.206 del 2014 acclarava il fittizio trasferimento all'estero del cantante italiano, confermando la sentenza di primo grado e quindi il solo formale trasferimento della residenza fiscale dalla provincia di Latina a Manchester. Tuttavia, la sentenza di secondo grado, presenta un passaggio particolarmente critico sotto il profilo delle regole sull'onere della prova. Infatti,

²⁶² A.MAGLIARO, S.CENSI, *Ai fini della residenza fiscale hanno rilievo il domicilio i legami personali e la loro durata*, Wolters Kluwer, 2013, pag.416.

²⁶³ G.MELIS, *Su di un tritico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art 7 D.Lgs n.546/1992: profili temporali, rapporto con l'art 2697 c.c ed estensione del principio di vicinanza alla prova*, Rivista telematica diritto tributario, 2023, pag. 211.

²⁶⁴ G. FRANSONI, *La tassazione degli sportivi e degli artisti nelle convenzioni internazionali*, Rivista di diritto tributario, 2/2016, pag.175.

nonostante il trasferimento sia avvenuto in un Paese non considerato paradiso fiscale, il Regno Unito, la Commissione tributaria regionale sembra aver invertito l'onere probatorio, attribuendolo in gran parte al contribuente.²⁶⁵

In particolare, nella sentenza è stato affermato che *“le eccezioni e la documentazione pure copiosa, depositata dal contribuente, non consente a questo Collegio, compiuta una valutazione globale di tutti gli elementi in atti, di stabilire che l'appellante non potesse ritenersi assoggettato ad imposta in Italia” e ancora che l'appellante “non è stato poi in grado di dare prova di aver effettivamente trascorso un computo di giorni inferiori rispetto a quanto previsto dall'art 2 comma 2 del TUIR”*. Tali affermazioni lasciano intendere che fosse il contribuente a dover dimostrare di non essere fiscalmente residente in Italia, nonostante l'orientamento costante della Corte di Cassazione e la disciplina vigente attribuiscano tale onere all'Amministrazione finanziaria, qualora intenda disconoscere un trasferimento in un Paese non *“black listed”*.

Si tratta quindi di una non corretta ripartizione dell'onere probatorio, che contrasta con quanto è stato affermato dai giudici di primo grado, che avevano riconosciuto come spettasse all'Ufficio provare l'effettiva permanenza e il centro degli interessi del contribuente in Italia.

La Corte di Cassazione con tre sentenze nn.21694, 21695, 21696 2020 ha posto fine alla vicenda confermando l'evasione fiscale e il trasferimento fittizio del cantante.²⁶⁶ La Suprema Corte²⁶⁷, conferma le decisioni dei giudici di merito dell'evasione fiscale e la fittizietà del trasferimento di residenza. La Suprema Corte ha ritenuto fondati i rilievi dell'Agenzia circa la prevalenza degli interessi professionali e personali in Italia, pur accogliendo un solo motivo tra quelli sollevati dall'artista: quello relativo alla non corretta determinazione del reddito derivante dai diritti d'autore, per mancata applicazione del TUIR e delle convenzioni contro la doppia imposizione. La Corte ha chiarito che la presenza fisica prolungata sul territorio italiano, l'uso quotidiano di carte di credito per spese sostenute in Italia, la frequente interazione con il nucleo familiare originario e la

²⁶⁵ A.MAGLIARO, S.CENSI, *Residenza fiscale in Italia e “status” di residente non domiciliato in U.K, secondo i giudici possono coesistere*, Rivista di diritto tributario, 2012.

²⁶⁶ P.ROSSI, *Tiziano Ferro: confermato il trasferimento fittizio della sua residenza fiscale nel Regno Unito*, Norme e Tributi, 2020.

²⁶⁷ Sentenza 21695/20, Corte di Cassazione, sezione tributaria.

natura delle relazioni contrattuali con soggetti economici italiani, costituiscono indici presuntivi gravi, precisi e concordanti della permanenza in Italia, prevalente rispetto alla registrazione formale della residenza nel Regno Unito.²⁶⁸

L'approccio rafforza l'accertamento sostanziale, tipico del diritto tributario italiano che mira a scardinare gli schemi fittizi creati dai contribuenti allo scopo di eludere l'imposizione fiscale nazionale, anche in assenza di violazioni penalmente rilevanti. La Corte ha rigettato la quasi totalità dei motivi di ricorso presentati dal cantante, confermando l'orientamento delle Commissioni tributarie di merito. A tal proposito è stato accolto un solo motivo di ricorso: l'amministrazione finanziaria aveva errato nel determinare il reddito imponibile, disapplicando le regole previste dal TUIR in materia di diritto d'autore.²⁶⁹ È stato inoltre rilevato il mancato rispetto delle Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, che impongono allo Stato di residenza di riconoscere i crediti d'imposta per i redditi effettivamente prodotti all'estero. Sul piano sostanziale, la Corte ha chiarito che i redditi derivanti da prestazioni artistiche, nel caso di specie riconducibili all'attività concertistica, discografica e televisiva, sono soggetti a tassazione concorrente sia nello Stato di esecuzione della prestazione sia nello Stato di residenza, ai sensi dell'art 17 del Modello OCSE. Il meccanismo da applicare in questi casi è quello del credito d'imposta per evitare la doppia imposizioni, a condizione che il contribuente provi di essere sottoposto effettivamente alla tassazione estera.

Inoltre, la Corte ha chiarito che lo scudo fiscale a cui aveva aderito il contribuente era inefficace in quanto lo stesso era comunque a conoscenza di un'attività ispettiva in corso, benché non formalizzata per tutti i periodi d'imposta oggetto di accertamento.

La vicenda che ha coinvolto il famoso cantante rappresenta un caso emblematico nella riflessione sul concetto di residenza fiscale sostanziale e sull'importanza dell'effettivo centro degli interessi personali e professionali del contribuente. La Cassazione ha ribadito con fermezza un principio cruciale nell'ordinamento tributario: non è sufficiente un trasferimento formale all'estero per far sì che ci sia un effettivo trasferimento se la realtà dei fatti dimostra il contrario.

²⁶⁸ Cass civ. Sez. 5 n. 21694/2000, Assonime.

²⁶⁹ P.ROSSI, *Tiziano Ferro: confermato il trasferimento fittizio della sua residenza fiscale nel Regno Unito*, Norme e Tributi, 2020.

Tuttavia, se da un lato i giudici di merito hanno valorizzato in maniera rigorosa e coerente gli elementi sostanziali che indicavano una permanenza in Italia, dall'altro emerge una distorsione dell'onere della prova²⁷⁰.

Infatti, come già accennato, sebbene il trasferimento fosse avvenuto verso un Paese non a fiscalità privilegiata, e quindi l'onere della prova della residenza fittizia spettasse alla Commissione tributaria regionale del Lazio, è stato traslato implicitamente tale onere sul contribuente. Tale impostazione contrasta con quanto previsto dall'art 2697 c.c. e con la distinzione dell'art 2, comma 2 e 2-bis del TUIR, in tema di soggetti fiscalmente residenti. Le sentenze esaminate, seppur forniscono una ricostruzione dei fatti esaustiva e corretta, rilevano una confusione interpretativa tra forma e sostanza, tra dichiarazioni formali e realtà fattuali, unita a un uso improprio dell'onere probatorio.

Tuttavia, la sentenza della Cassazione n.21694/2020 merita una riflessione ulteriore, poiché chiarisce alcuni aspetti interpretativi cruciali in merito nella vicenda in esame. In primo luogo, la Corte Suprema ha respinto la censura circa una presunta inversione dell'onere della prova da parte della Commissione tributaria regionale del Lazio, affermando che non ci sia stata alcuna violazione dell'art 2697 c.c. La Corte ha ritenuto che l'Amministrazione finanziaria avesse fornite prove gravi precise e concordanti della residenza effettiva in Italia del contribuente, che non è stato in grado di superare tali presunzioni con prove altrettanto sufficienti e idonee²⁷¹. Rilevante è anche la presa di posizione della Corte in merito all'inapplicabilità dei criteri di collegamento previsti dall'art 4 della Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni tra Italia e Regno Unito, poiché il trasferimento all'estero era da considerarsi fittizio e quindi irrilevante sotto il profilo convenzionale.²⁷²

Il contributo della Cassazione si colloca dunque nel solco dell'accertamento sostanziale fondato su criteri fattuali e non meramente formali, e rafforza il principio per cui la

²⁷⁰ A.MAGLIARO S.CENSI, *Al fisco l'onere della prova nel trasferimento di residenza all'estero?* Wolters Kluwer, 2014.

²⁷¹ Cass.civ, Sez V, 8 ottobre 2020, n.21694. La Corte afferma “*la CTR non ha operato alcuna inversione dell'onere della prova, ma ha ritenuto che gli elementi adottati dall'Agenzia fossero idonei a provare che la residenza effettiva del contribuente era in Italia*”

²⁷² Cass. Civ, Sez V, 8 ottobre 2020, l'accertamento del domicilio è effettuato sulla base di “*una ricostruzione di tutti gli elementi e documenti in atti, siano stati questi patrimoniali che personali*”

residenza fiscale non si esaurisce nella dimensione documentale, ma deve riflettere la vita effettiva e l'attività quotidiana del contribuente.

4.2 Il caso di un noto motociclista italiano residente nel Principato di Monaco

Un noto pilota motociclista italiano è stato protagonista di una lunga controversia fiscale con l'Agenzia delle Entrate, riguardante la presunta fittizietà del trasferimento della sua residenza nel Principato di Monaco, avvenuta nel 1993. L'Amministrazione Finanziaria contestava l'effettività del suo status di non residente fiscale in Italia, sostenendo che il motociclista avesse mantenuto nel territorio nazionale il centro dei propri interessi e affetti, in base ai criteri di cui all'art 2 e 2-bis del TUIR.²⁷³ Il caso nasce da un avviso di accertamento notificato al contribuente (residente all'estero e iscritto all'AIRE) dall'Agenzia delle Entrate nel 2010 per l'anno d'imposta 2003, che contestava l'omessa presentazione della dichiarazione di redditi e riteneva fittizio il trasferimento all'estero. Le imposte accertate comprendono IRPEF, IRAP, IVA, imposta sostitutiva addizionali e relative sanzioni.

In particolare, la pretesa dell'ufficio si basava: sull'iscrizione AIRE del contribuente in un Paese “*black list*” e sull'adesione del contribuente al c.d. “scudo fiscale” (art (15, D.L 350/2001) nel 2002, per regolarizzare alcune attività detenute all'estero. L'adesione allo scudo fiscale era considerata dall'Agenzia un'implicita ammissione della propria residenza fiscale in Italia.²⁷⁴

Il contribuente impugnava l'avviso di accertamento sostenendo di non essere tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia, in quanto ormai da lungo tempo residente all'estero. In primo grado, la Commissione Tributaria Provinciale di Roma rigettava il ricorso del contribuente, ritenendo corretta l'interpretazione dell'Ufficio secondo cui l'adesione fiscale equivaleva a una dichiarazione implicita di residenza in Italia. Il giudice d'appello confermava tale linea (sent. n. 40/38/13), sostenendo che: a) l'adesione allo scudo fiscale comportava una presunzione di residenza fiscale in Italia, rendendo irrilevante l'iscrizione all'AIRE; b) la ratio dello scudo fiscale era quella di ampliare il concetto di residenza, e un soggetto non residente non avrebbe avuto interesse ad avvalersene; c) la distinzione tra rimpatrio e regolarizzazione incideva unicamente

²⁷³ Cass. Civ, Sez. V, Sent,(data ud.22/02/2016) 30/0972016 n.19484, Wolters Kluwer.

²⁷⁴ Sent CGT Roma n.11282/2023.

sulla sorte delle attività emerse e non su requisito della residenza; d) la notifica dell'accertamento era tempestiva, in quanto riconducibile a ipotesi di reato tributario alla luce della proroga dei termini previsti dal D.L. 223/2006.²⁷⁵ Solamente nell'ambito dell'accertamento induttivo il giudice d'appello ha ritenuta legittima la richiesta del contribuente di considerare anche i maggiori costi correlati ai maggiori ricavi accertati, purché emergenti dagli stessi elementi valutati dall'Ufficio.²⁷⁶

La svolta giurisprudenziale è intervenuta con la sentenza n.19484/2016 della Corte di Cassazione. Con la suddetta sentenza, la Suprema Corte ha affermato che i criteri per la determinazione della residenza nel territorio dello Stato sono esclusivamente quelli elencati dall'art 2 e 2-bis del TUIR. Al contrario, non è possibile attribuire alcun valore, ai fini della determinazione della residenza, all'adesione allo scudo fiscale.²⁷⁷ Inoltre è stato ribadito che la presunzione ex art 2-bis, che si riferisce ai soggetti che risultano cancellati dall'anagrafe della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata, come il Principato di Monaco, è relativa e dunque superabile tramite prova contraria. A fronte di questa disciplina la Corte di Cassazione ha ritenuto erronea la tesi della Commissione Tributaria Regionale del Lazio, secondo cui l'adesione del contribuente alla procedura di regolarizzazione volontaria dei capitali detenuti all'estero, il cosiddetto "scudo fiscale" introdotto dal D.L. n.350/2001, avrebbe costituito una sorta di autodichiarazione di residenza fiscale in Italia. La Corte ha sottolineato che l'adesione alla regolarizzazione ex. art 15 del citato decreto non implica automaticamente il riconoscimento dello status di residente, né può essere utilizzata come presunzione assoluta di residenza fiscale in Italia.

Infatti, l'intento dello scudo fiscale era quello di favorire l'emersione di capitali detenuti all'estero in maniera illecita da soggetti potenzialmente residenti in Italia, offrendo in cambio l'estinzione delle sanzioni tributarie, contributive e penali. L'accesso alla procedura comportava da parte dell'interessato, il versamento di una somma pari al 2,5% delle attività finanziarie dichiarate tramite intermediari abilitati, in cambio della sanatoria per gli anni ancora accertabili. Pertanto, la dichiarazione riservata può costituire un

²⁷⁵ Cass. Civ., Sez V (data ud.22/02/2016) 30/09/2016 n.19484, Wolters Kluwer.

²⁷⁶ *L'adesione allo scudo fiscale non incide sulla residenza fiscale del contribuente*, *Rivista di Giurisprudenza tributaria*, 2/2017.

²⁷⁷ Sentenza n.5126/19.

elemento da valutare nel contesto del più ampio quadro probatorio, ma non può da sola assorbire o impedire la dimostrazione della residenza effettiva in un altro Stato.²⁷⁸

Sulla base di questi elementi la Corte cassava la sentenza con rinvio alla Commissione Tributaria Regionale che aveva avallato la tesi erariale. Il procedimento è stato quindi riassunto dinanzi alla CTR del Lazio, con la sentenza 5126/2019.

La Commissione, riesaminando il caso secondo i principi enunciati dalla Cassazione, ha accolto solo parzialmente le doglianze del contribuente. In particolare, è stata confermata la residenza fiscale del motociclista nel territorio italiano, ritenendo non fornita la prova effettiva del trasferimento all'estero e considerando le evidenze documentali prodotte dal contribuente anonime e contraddittorie.

L'Agenzia delle Entrate, con memoria difensiva del 23 febbraio 2018, aveva sostenuto che l'avviso di accertamento trovava fondamento non solo nell'adesione allo scudo fiscale, ma anche nella mancata dimostrazione dell'effettività della residenza monegasca. Veniva infatti documentata la presenza di legami stabili in Italia, tra cui la famiglia residente, la disponibilità di tre immobili, uno dei quali adiacente alla casa dei genitori e un altro locato alla compagna. Inoltre, veniva rilevata dall'Agenzia la frequente presenza del contribuente e manifestazioni sportive italiane e la stipula di contratti di sponsorizzazione con aziende aventi sede in Italia, a riprova anche della presenza di importanti interessi economici del motociclista in Italia.

La sentenza valorizza un approccio sostanzialistico, in cui l'iscrizione all'Aire rappresenta solo un dato formale, superabile alla luce di elementi di fatto contrari. Il giudice tributario deve valutare in concreto il centro degli interessi vitali, come richiesto dall'art 2 TUIR e dalla giurisprudenza nazionale e unionale.

Come affermato nella sentenza, non rilevano le dichiarazioni testimoniali rese nel corso dell'udienza penale del 4 dicembre 2017, in quanto la Commissione Tributaria Regionale ritiene che si tratta di circostanze estranee al giudizio in commento, in applicazione del principio del “doppio binario”²⁷⁹ vigente all'epoca in cui è stata pronunciata la

²⁷⁸ F.ROCCATAGLIATA, *Effetti delle domande di condono sulla determinazione della residenza fiscale del contribuente*, Rivista di diritto tributario 2/2017.

²⁷⁹ Sul tema del doppio binario si veda: L. SALVINI, *Il doppio binario penale-tributario e il transito delle prove dal procedimento penale al procedimento e al processo tributari*, in L'onere della prova, a cura di F. ANELLI, A. BRIGUGLIO, A. CHIZZINI, M. DE POLI, E. GRAGNOLI, M. ORLANDI, L. TOSI, Cedam, 2024.

sentenza²⁸⁰. È opportuno, infatti, ricordare che il giudizio penale e quello tributario si fondano su regole probatorie differenti. Nel processo penale, l'onere della prova grava sulla pubblica accusa, e in caso di incertezza il giudice deve pronunciare l'assoluzione dell'imputato, secondo il principio del *in dubio pro reo*. Nel processo tributario, invece, almeno alla stregua delle disposizioni vigenti *ratione temporis* si applicano criteri diversi: ai sensi dell'art 2, comma 2-bis del TUIR, si presume la residenza fiscale in Italia per le persone fisiche cancellate dall'anagrafe della popolazione residente (ANPR) e trasferite in Stati a fiscalità privilegiata. Pertanto, a fronte della medesima fattispecie e in presenza di un quadro istruttorio non univoco, è possibile che il giudice penale pronunci una sentenza assolutoria, mentre il giudice tributario, sulla base della presunzione legale e l'onere della prova posto in capo al contribuente, giunga legittimamente a una decisione di natura opposta, con esito sfavorevole per il contribuente.²⁸¹

Una diversa interpretazione, relativa al periodo d'imposta 2004, e relativa al medesimo contribuente, è stata fornita dalla sentenza n.1413 del 12 marzo 2019, con la quale la Commissione tributaria ha chiarito, in contrasto con la tesi dell'Ufficio, che non spetta al contribuente fornire a prove dell'interruzione totale di ogni legame con l'Italia, elemento peraltro ritenuto irrilevante. La residenza fiscale, infatti deve essere valutata in base all'effettiva collocazione all'estero del centro degli interessi personali e professionali del contribuente. Nel caso esaminato, la Corte ha ritenuto che tale dimostrazione fosse stata

²⁸⁰ A seguito dell'attuazione della Legge Delega per la riforma tributaria è stato introdotto l'articolo 21-bis nel D. Lgs. n. 74 del 2000, il cui primo comma recita: "*La sentenza irrevocabile di assoluzione perché il fatto non sussiste o l'imputato non lo ha commesso, pronunciata in seguito a dibattimento nei confronti del medesimo soggetto e sugli stessi fatti materiali oggetto di valutazione nel processo tributario, ha, in questo, efficacia di giudicato, in ogni stato e grado, quanto ai fatti medesimi*". Come osservato in dottrina, a poco tempo dalla sua introduzione, l'applicazione dell'art. 21-bis del D. Lgs. n. 74/2000, sull'efficacia di giudicato nel processo tributario delle sentenze penali irrevocabili di assoluzione, appare già ad un bivio importante. Occorrerà aspettare le decisioni delle Sezioni Unite e della Consulta per poter avere un quadro più stabile sulla norma. Un quadro in evidente movimento, a testimonianza della portata dirompente che detto articolo ha assunto nel sistema dei rapporti tra processo tributario e processo penale. Con la difficoltà che, a rigore, i processi pendenti che lamentano i medesimi problemi non possono essere sospesi e con il rischio, quindi, di soluzioni medio tempore errate. Cfr. A. CARINCI, "*Quer pasticciaccio brutto*" del nuovo art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000, *Il Fisco* n. 16, 2025.

²⁸¹ F. ROCCATAGLIATA, *Per il domicilio fiscale rilevano i legami affettivi – Dubbi sulla residenza fiscale?: "Cherchez la femme!"*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 10/2016; F. ROCCATAGLIATA, *L'adesione allo scudo non incide sulla residenza fiscale del contribuente – Effetti delle domande di condono sulla determinazione della residenza fiscale del contribuente*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2017; F. ROCCATAGLIATA, *Ai fini della residenza fiscale valgono gli interessi economici – Come liberarsi di moglie e fisco e vivere felici e contenti per sempre (o almeno, fino al prossimo giudizio)*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, n. 2/2018; F. ROCCATAGLIATA, *La Suprema Corte ci ripensa: chi lavora (solo) all'estero è tassato (pure) qua*, in *Corriere Tributario*, n. 7/2024.

fornita in maniera ampia e convincente e che dunque per l'anno d'imposta 2004, la residenza fiscale del contribuente si trovasse nel Principato di Monaco. Di particolare rilievo, in questa sentenza, è la considerazione delle dichiarazioni testimoniali, assunte in sede penale²⁸², tra cui quelle rese da un noto motociclista, amico del motociclista ricorrente, e da altre persone che hanno confermato la residenza a Montecarlo.

Si evidenzia, dunque, una netta discontinuità rispetto alla precedente sentenza n. 5126 del 2019, riferita all'anno d'imposta 2003, nella quale le medesime testimonianze non erano state minimamente considerate, e la residenza era stata desunta esclusivamente dall'adesione del contribuente a determinati elementi formali. Pur nell'autonomia del giudizio tributario rispetto a quello penale, il materiale istruttorio sopravvenuto ha tuttavia acquisito rilevanza decisiva nel riconoscimento della residenza estera per l'anno successivo.²⁸³

La sentenza della CTR del Lazio n. 5126/2019, pur confermando la debenza di alcuni tributi (IVA e imposta sostitutiva), ha annullato integralmente la pretesa relativa all'IRAP, riconosciuto il diritto allo scomputo delle ritenute subite fa parte del contribuente, nonché, in via eventuale, anche quello allo scomputo di componenti negative di reddito, subordinatamente alla loro prova documentale.²⁸⁴

A seguito di tale pronuncia, l'Agenzia delle Entrate ha proceduto alla rideterminazione delle imposte, annullando la pretesa IRAP, riconoscendo alcune ritenute e rimodulando IRPEF.

Tuttavia, il contribuente ha nuovamente impugnato la cartella di pagamento emessa nel 2022, ritenendo che non tenesse conto dei versamenti già effettuati e delle pronunce pregresse. Con la sentenza n.11282/2023, la Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma ha rigettato il ricorso, ritenendo che la cartella fosse conforme alla precedente sentenza della CTR del Lazio e che i costi deducibili non fossero stati adeguatamente

²⁸² Sentenza del 4 dicembre 2017, Sez IV Penale del Tribunale di Roma, il 4 dicembre 2018.

²⁸³ “ Il giudice tributario, nell'esercizio dei propri autonomi poteri di valutazione della condotta delle parti e del materiale probatorio, acquisito agli atti, ben può verificare la rilevanza, rispetto alla fattispecie tributaria soggetta ad esame, di tutti gli elementi desumibili dall'inchiesta e dalla sentenza penale” (cfr. Cass. 22173/2008).

²⁸⁴ Corte di Giustizia Tributaria di primo grado di Roma, 10/07/2023

dimostrati. Il giudice ha escluso la rilevanza dei versamenti già eseguiti in relazione a cartelle precedenti e ha condannato il contribuente al pagamento delle spese processuali.

In conclusione, la vicenda processuale che ha coinvolto il noto motociclista rappresenta un caso emblematico di accertamento della residenza fiscale, in cui il contrasto tra gli elementi formali (iscrizione all'AIRE, domicilio estero) e quelli sostanziali (interessi personali, affettivi ed economici) è stato oggetto di un lungo e articolato scrutinio giurisprudenziale. Il principio ormai consolidato è che la residenza fiscale si fonda su criteri oggettivi e sostanziali e che l'onere della prova grava sul contribuente in caso di trasferimento in Paesi a fiscalità privilegiata. Inoltre, il caso evidenzia come l'adesione allo scudo fiscale non costituisca una presunzione assoluta di residenza, ma un possibile indizio da valutare nell'insieme del quadro probatorio. Le pronunce susseguites, fino alla sentenza del 2023, confermano l'impianto accertativo dell'Amministrazione e sottolineano l'importanza della documentazione concreta e coerente nella difesa del contribuente, anche a distanza di molti anni dall'originario avviso di accertamento.

Conclusioni

L'evoluzione del tema della residenza fiscale rappresenta uno dei passaggi più significativi e delicati nel diritto tributario contemporaneo, tanto sul piano nazionale quanto internazionale. L'approccio che ha guidato il legislatore italiano è mutato nel tempo da un sistema incentrato su criteri formali e presuntivi, come l'iscrizione anagrafica che forniva una presunzione assoluta di residenza o la mera dichiarazione di domicilio, sino ad arrivare a una concezione fondata su elementi sostanziali e relazionali, valorizzando l'effettiva presenza fisica del contribuente sul territorio e la presenza dei legali familiari ed affettivi, in linea con esigenze di equità fiscale, coerenza sistemica e armonizzazione con gli ordinamenti sovranazionali.

Un aspetto particolarmente rilevante emerso dall'analisi condotta riguarda l'inadeguatezza dell'assetto normativo previgente rispetto all'esigenze della società contemporanea. Le disposizioni precedenti, sia per quanto concerne le persone fisiche che le società, si basavano su criteri statici e ancorati a nozioni formali e civilistiche come il domicilio legato alla sede principale degli affari e degli interessi. Tale impostazione risultava spesso inadeguata in un contesto sempre più dinamico e digitalizzato, caratterizzato da una mobilità crescente e alla diffusione di modelli lavorativi flessibili,

come lo *smart working* e il nomadismo digitale. Ad esempio, un lavoratore da remoto poteva mantenere la propria attività professionale legata a un luogo economicamente rilevante, ma vivere stabilmente in un altro Paese e città, istaurando relazioni personali, familiari, e sociali altrove. Il vecchio impianto normativo, incentrato soprattutto sull'aspetto economico-patrimoniale, non era in grado di cogliere la complessità di queste nuove realtà, generando distorsioni interpretative, incertezze applicative e, spesso, un contenzioso crescente. Ciò valeva anche per la società, il cui domicilio fiscale si fondava su parametri tradizionali (sede legale, sede amministrativa), poco aderenti alla logica delle multinazionali digitali e delle strutture decentralizzate. Infatti, la novità più rilevante introdotta dall'art. 1 del D.lg. 209/2023 riguarda la nozione di domicilio fiscale. Mentre il previgente art. 2 del Tuir si rifaceva alla definizione civilistica contenuta nell'art 43 del codice civile, che era legato alla sede in cui il contribuente ha stabilito i propri affari e interesse, la riforma ha sganciato il concetto di residenza da tale nozione civilistica, attribuendo rilevanza alle relazioni personali e familiari del soggetto. A ciò si aggiunge un ulteriore criterio di collegamento territoriale, introdotto dalla riforma, secondo cui si considerano fiscalmente residenti anche le persone fisiche presenti in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta. Tuttavia, il profilo realmente innovativo non risiede solo nella valorizzazione delle relazioni personali familiari, quanto piuttosto nell'eliminazione del riferimento agli interessi patrimoniali, presenti nella precedente formulazione. Il legislatore ha inteso infatti evitare l'adozione di criteri scollegati dal territorio italiano, optando per un approccio fondato da un collegamento fattuale ed effettivo con lo Stato. La riforma riconosce che una persona può trovarsi stabilmente in un luogo, mentre la sede dei propri affari e interessi può trovarsi altrove. Di conseguenza, ai fini della qualificazione del domicilio fiscale, diventa essenziale definire quali tipi di relazioni umane siano rilevanti. Il riferimento alla famiglia rappresenta solo uno dei legami più comuni e facilmente individuabili, ma la disposizione si riferisce alle relazioni personali in senso ampio, aprendo così il campo a un'interpretazione più estensiva. Poiché non è possibile individuare in astratto il contenuto e la rilevanza delle relazioni personali, sarà necessario valutarle caso per caso, in base alla loro effettiva intensità e stabilità.

Con il nuovo art. 2 del TUIR il legislatore ha dunque inteso superare la precedente frammentazione tra criteri di collegamento basati sul territorio e altri che prescindevano

da essi, ponendo al centro l'effettiva connessione del soggetto con il territorio italiano, in un'ottica più coerente e realistica.

La riforma, in questo contesto, si pone come risposta necessaria per colmare il divario, adeguando i criteri di collegamento fiscale a una dimensione più sostanziale, effettiva e relazionale, in linea con i modelli OCSE e con la trattazione delle dinamiche economiche e sociali globali. Inoltre, la riforma, per quanto riguarda la residenza fiscale delle società, ha introdotto degli elementi di innovazione per introdurre una maggiore coerenza sistemica attraverso l'introduzione del criterio della “sede di direzione effettiva”, espressamente ispirato al principio OCSE del “*place of effective management*” (par. 24 del Commentario).

Tale criterio consente di individuare la residenza fiscale nel luogo in cui vengono assunte le decisioni strategiche e gestionali fondamentali, sia del punto di vista operativo che commerciale, necessarie alla conduzione dell'attività dell'ente nel suo complesso. Tuttavia, anche quest'ultimo criterio è stato oggetto di modifiche, attribuendo prevalenza ai sensi dell'articolo 25 del modello OCSE, alla procedura amichevole tra le autorità competenti degli stati contraenti. Sebbene tale meccanismo miri a risolvere i conflitti in materia di doppia imposizione o doppia imposizione in via consensuale, esso può tuttavia generare significativi inconvenienti. Tra questi, si segnalano il rischio di tempi eccessivamente lunghi, incomprensioni interpretative tra gli Stati, e in alcuni casi doppia o assenza totale di imposizione.

L'intento del legislatore è chiaro: superare i limiti insiti nei criteri precedenti, ovvero la sede legale, la sede dell'amministrazione e oggetto principale, i quali si sono dimostrati insufficienti a cogliere la realtà dinamica e transnazionale delle imprese moderne. In particolare, la sede dell'amministrazione veniva spesso identificata in modo meramente formale con la localizzazione della governance societaria o degli uffici amministrativi, mentre l'oggetto principale risultava un indicatore statico, suscettibile di interpretazione astratte o manipolabili.

La nuova prospettiva si dimostra più adatta a intercettare le forme organizzative attuali, come la gestione aziendale tramite riunioni virtuali, consigli di amministrazione da remoto, strutture societarie decentrate e management diffuso, che rendono inadeguati i tradizionali criteri di collegamento. In tale contesto, il criterio della direzione effettiva si

propone come uno strumento più efficace per contrastare fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva, esterovestizione e trasferimenti fittizi di residenza societaria.

In definitiva, la riforma mira ad ancorare la residenza fiscale della società ad un criterio sostanziale, coerente con il principio della capacità contributiva e con la realtà economica effettiva dell'impresa, evitando che la localizzazione formale di organi o sedi venga utilizzata per aggirare l'imposizione nazionale. Ciò costituisce un significativo passo avanti verso l'adeguamento del diritto tributario italiano alle prassi internazionali, promuovendo trasparenza e parità concorrenziale.

Nel capitolo terzo viene approfondita la presunzione relativa introdotta dall'art 2 comma 2 bis del TUIR. In presenza di trasferimenti verso Paesi a fiscalità privilegiata, la norma dispone un'importante inversione dell'onere della prova: non spetta più all'Amministrazione finanziaria dimostrare che il contribuente sia fiscalmente residente in Italia, bensì è quest'ultimo a dover fornire prove gravi, precise e concordanti dell'effettiva residenza all'estero.

Tale disposizione, applicabile sia alle persone fisiche che alla società, rafforza la capacità dello Stato di contrastare fenomeni di pianificazione fiscale aggressiva, nei quali la residenza formale, viene trasferita in giurisdizioni a fiscalità privilegiata, pur mantenendo legami sostanziali con il territorio nazionale.

In ambito societario, ciò si traduce nella disciplina dell'esterovestizione, cioè nella costituzione di società localizzate solo formalmente all'estero ma dirette e gestite dall'Italia, con il solo scopo di sottrarre materia imponibile al fisco nazionale. La normativa vigente ammette, in tali casi, una presunzione relativa di residenza in Italia, salvo prova contraria da parte dell'impresa estera, che deve dimostrare la reale sostanza economica e la concreta operatività nel territorio dichiarato.

Un ulteriore rimedio normativo è rappresentato dalla disciplina delle *Controlled Foreign Companies*, oggi disciplinata dall'art 167 TUIR, originariamente introdotta con la legge n.342/2000. La norma mira a contrastare il *tax deferral*, ovvero il differimento della tassazione degli utili prodotti in Italia attraverso il loro trasferimento a società controllate situate in Paesi a fiscalità privilegiata. In questo contesto, i redditi generati nel territorio nazionale rischiano di sfuggire alla tassazione italiana, venendo assoggettati solo in caso di distribuzione.

La funzione delle CFC rules è quindi duplice: da un lato reprimere il differimento artificioso della tassazione, dall'altro impedire l'erosione della base imponibile nazionale, tutelando la coerenza del sistema fiscale e il principio della capacità contributiva.

Un interessante profilo di criticità emerge nel terzo capitolo, ovvero la tassazione degli artisti e degli sportivi, con particolare attenzione ai tennisti professionisti, che rappresentano emblematicamente le sfide della fiscalità internazionale moderna. Tali soggetti si caratterizzano per una marcata mobilità geografica, determinata da esigenze lavorative che comportano continui spostamenti tra Paesi diversi, spesso anche su base settimanale. Questo rende estremamente complesso individuare una residenza fiscale unitaria e stabile, elemento necessario per definire l'ambito di imposizione personale del contribuente. I criteri ordinari utilizzati per determinare la residenza appaiono inadeguati a intercettare la realtà di individui la cui vita professionale si sviluppa in costante movimento. Si pensi ad esempio ad un tennista che trascorra l'anno tra Melbourne, Monte Carlo, Londra e New York, senza mai stabilire un legame duraturo e esclusivo con un territorio specifico. Un indice di riferimento è rappresentato dall'art 17 del Modello OCSE, che deroga al principio generale secondo cui il reddito viene tassato nello Stato di residenza del contribuente, stabilendo che gli introiti percepiti da artisti e sportivi siano imponibili nello Stato in cui si svolge effettivamente la prestazione. Tuttavia, tale disposizione, per quanto chiara nella sua portata operativa, non fornisce indicazioni utili per la determinazione della residenza fiscale unitaria del soggetto, limitandosi ad allocare la potestà impositiva in base al luogo dell'evento.

In assenza di parametri certi, la giurisprudenza ha spesso cercato di colmare il vuoto normativo facendo riferimento al centro degli interessi vitali, inedito come il luogo dove il contribuente ha la maggior parte dei legami familiari ed affettivi più significativi. Tuttavia, anche questo criterio si presta a margini di discrezionalità, poiché tali legami possono essere diffusi, instabili o distribuiti tra più Stati.

Alla luce di quanto riportato, emerge la necessità di una svolta normativa e giurisprudenziale, che consenta di adattare la nozione di residenza alla complessità delle professioni globali ad alta mobilità. L'obiettivo dovrebbe essere quello di introdurre criteri più flessibili ma oggettivi, in grado di coniugare certezza del diritto e aderenza alla realtà economico e personale dei soggetti.

Nell'ultimo capitolo, tramite l'analisi dei casi del noto cantante e del noto motociclista italiano, vi è stata l'occasione per riflettere sul tema della residenza fiscale delle persone fisiche e del rapporto tra forma e sostanza nel diritto tributario. In entrambe le vicende emerge l'approccio sostanzialistico dell'Amministrazione Finanziaria evidenziando come non siano sufficienti per escludere la residenza in Italia la mera iscrizione all'AIRE o il formale trasferimento all'estero.

Ciò che colpisce maggiormente analizzando i due casi, è il sottile ma rilevante slittamento dell'onere della prova che emerge nella prassi giudiziaria. Sebbene la normativa distingua chiaramente tra trasferimenti verso Paesi a fiscalità privilegiata e trasferimenti verso Paesi "neutrali" come il Regno Unito, nella realtà di fatti, l'approccio giurisprudenziale finisce sempre per equiparare le due situazioni.

Nel caso del cantante, nonostante l'assenza di una presunzione legale, è stato richiesto al contribuente di dimostrare l'effettività del trasferimento all'esterno con un grado di dettaglio e coerenza paragonabile a quello richiesto nei casi di *black list* a causa del particolare regime "*res non dom*" in base al quale il cliente non era un "*full resident*" nel Regno Unito, non essendo ivi tassato per i redditi prodotti all'estero. Nel caso del noto motociclista, si assiste a una svolta giurisprudenziale particolarmente significativa. Nelle sentenze di primo e secondo grado della Commissione tributaria emesse nel 2013, i giudici avevano attribuito valore assoluto all'adesione del contribuente allo "scudo fiscale", considerandola una sorta di ammissione implicita della residenza fiscale in Italia. Tale impostazione, tuttavia, finiva per neutralizzare di fatto qualsiasi possibilità di prova contraria, annullando la funzione della presunzione relativa prevista per i trasferimenti verso Paesi a fiscalità privilegiata e per i trasferimenti verso Paesi a fiscalità privilegiata.

La Cassazione, con la sentenza n.19484/2016, ha rappresentato un momento di chiarificazione ribadendo che l'adesione allo scudo non può costituire un indice assoluto di residenza fiscale, né può ribaltare l'onere probatorio in maniera automatica. La sentenza n.5126/2019 della CTR del Lazio, riferita all'anno d'imposta 2003, ha confermato la residenza in Italia del contribuente, valorizzando una serie di elementi documentali e indiziari, come l'adesione allo scudo fiscale e disconoscendo completamente le dichiarazioni testimoniali raccolte in sede penale, ritenendole estranee

al giudizio tributario. Diversamente, nella sentenza n.1413/2019, riferita all'anno d'imposta 2004, la Commissione Tributaria ha accolto una diversa impostazione interpretativa, ritenendo provata la residenza estera del contribuente anche grazie alle medesime dichiarazioni testimoniali che erano state ignorate nella pronuncia precedente. In tal modo, il giudice ha riconosciuto l'importanza dell'intero quadro probatorio, compresi gli elementi emersi nel parallelo procedimento penale, con un deciso cambio di orientamento rispetto al precedente pronunciamento. Le due sentenze esprimono una visione radicalmente diversa del contributo penale nell'ambito del contenzioso tributario. Ad avviso di chi scrive, l'interpretazione nella sentenza n.1413/2019 non è condivisibile, specialmente alla luce del principio del doppio binario vigente all'epoca in cui tale sentenza è stata pronunciata e del diverso regime probatorio vigente nei due ambiti. Come già ribadito, in casi di trasferimenti in paradisi fiscali, l'onere della prova grava sul contribuente, il quale è tenuto a fornire elementi attuali e concreti a sostegno della propria tesi. Nel processo penale è stata attribuita rilevanza a testimonianze di amici e colleghi del contribuente, i quali ne attestavano la presenza quotidiana in determinati luoghi a Montecarlo. Tuttavia, nel parallelo processo tributario, l'Amministrazione finanziaria si è basata su elementi oggettivi e documentali, tra cui la disponibilità di immobili sul territorio nazionale e altri indici di residenza effettiva.

Alla luce di quanto è emerso, è evidente che la nozione di residenza fiscale si configura oggi come una categoria giuridica in continua evoluzione, chiamata a confrontarsi con sfide nuove e complesse. Il superamento di criteri meramente formali in favore di un approccio sostanzialistico rappresenta senza dubbio un progresso, ma pone anche la necessità di sviluppare strumenti applicativi chiari, coerenti e flessibili, capaci di rispondere alla mobilità crescente delle persone e delle imprese. In quest'ottica, sarà fondamentale che tanto il legislatore quanto anche gli orientamenti giurisprudenziali mantengano un costante dialogo con le prassi internazionali e con l'evoluzione sociale ed economica, evitando approcci rigidi o formalistici che possano vanificare il principio costituzionale di capacità contributiva.

L'evoluzione della nozione di residenza fiscale riflette in definitiva un più ampio processo di transizione del diritto tributario da disciplina tecnica e formalistica a sistema aperto e dialogico, capace di misurarsi con le trasformazioni sociali ed economiche contemporanee. Resta però essenziale che tale evoluzione sia guidata da una visione

sistemica, che non smarrisca i riferimenti ai principi costituzionali e al diritto internazionale, e che assicuri una tutela effettiva del contribuente quale parte sostanziale del patto fiscale moderno.

BIBLIOGRAFIA

Albano G., *Residenza della società: i nuovi criteri della direzione effettiva e della gestione ordinaria*, Wolters Kluwer, 2024.

Angelucci P., Scarioni P., Fiorentino M.A. – *Tassazione degli sportivi*, Wolters Kluwer, 2023.

Angelucci P. – Martino A. F. – Scarioni M.P., *Nuova nozione di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Fiscalità internazionale*, Ipsoa, Milano, 2024.

Antonini M., Russo R., *Residenza delle società ed esterovestizione, criteri ancora da allineare*, Norme e Tributi, Il Sole 24 Ore, 2024.

Arginelli P., Cuzzolaro G., “*Vecchie ruggini*” e mancate occasioni nell’ordinanza della Cassazione n.16334/2018 sulla presunzione di residenza fiscale degli iscritti nelle anagrafi della popolazione residente, in *Rivista di diritto tributario*, 2018.

Arginelli P., *Cenni di inquadramento sulla riforma della società ed enti*, Wolters Kluwer, 2024.

Arginelli P., Ronco S.M., *Residenza fiscale di società ed enti: alcune riflessioni*, Il Sole 24 Ore, 2024.

Ascoli G., Pellecchia M., *Residenza fiscale delle persone fisiche: criticità dei primi chiarimenti sul nuovo criterio della presenza fisica*, in *Il Fisco*, 2025.

Avi-Yonah R.S., *Sunt Pacta Servanda. The Problem of Tax Treaties Overrides*, University of Michigan Law School, 2022.

Avolio D., Grilli S., *Riforma della fiscalità internazionale*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2024.

Avolio D., *Sulla residenza della società incerta la posizione della Cassazione per i rapporti con l’abuso del diritto*, *Il Fisco*, 2022.

- Baggio R., *Il principio di territorialità e i limiti alla potestà tributaria*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2009.
- Bampo A. De Luca A., *La stabile organizzazione in Italia*, Ipsoa, 2009.
- Bargagli M., *Esterovestizione, libertà di stabilimento UE e sede effettiva: analisi della giurisprudenza*, Wolters Kluwer, 2025.
- Belotti R., Ricadute sulle retribuzioni convenzionali del nuovo concetto di residenza fiscale, in *Il Fisco*, 2024.
- Beretta G., *Case number 35284, Italy-United Arab Emirates Income Tax Treaty*, IBFD, 2024.
- Bertocchi F., *La disciplina della residenza fiscale: i criteri dell'iscrizione anagrafica e della sede legale ed il loro formalismo alla luce dell'evoluzione tecnologica e dei nuovi modelli di attività economiche*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, n. 2/2021.
- Boria P., *Diritto tributario europeo*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2017.
- Bottini P., Barracciu S., *Regime delle controlled foreign companies*, Wolters Kluwer, 2024.
- Brusatterra M., *La determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate*, Il Sole 24 Ore, 2024.
- Brusatterra M., *Riforma fiscale: il decreto sulla fiscalità internazionale*, in *Il Sole 24 Ore*, 2024.
- Brusatterra M., *Residenza fiscale delle persone fisiche e rapporto con regimi speciali e Convenzioni internazionali*, Il Sole 24 Ore 2024.
- Campanella F., *La contestazione della residenza fiscale in Italia ai cantanti con attività internazionale e la tassazione dei compensi per diritti discografici*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 2021.
- Carbone M., Bosco M., Petese L., *La geografia dei paradisi fiscali*, IPSOA, 2015.
- Carinci A., *“Quer pasticciaccio brutto” del nuovo art. 21-bis del D.Lgs. n. 74/2000*, *Il Fisco* n. 16, 2025.
- Castaldi L., *Punibilità del comportamento elusivo*, *Il Fisco*, 2009.

- Censi S. Magliaro A., *Attribuzione di residenza fiscale in Italia sulla base del domicilio: irrilevante permanenza sul territorio dello Stato*, Il Fisco, 2022.
- Cipollini C. *La tassazione dei tennisti professionisti*, Bollettino Tributario, 2024.
- Claudio M., *Compliance fiscale nei rapporti internazionali*, Wolters Kluwer, 2019.
- Corso L., Odetto G., *Tassazione concorrente per i redditi di lavoro dipendente prodotto all'estero dal residente*, in Il Fisco, 2024.
- Crosti A., Vignoli S., *Domicilio fiscale in Italia, il rebus dei legami affettivi*, Il Sole 24 ore, 2025.
- Crosti A., Vignoli S., *Presenza nel territorio, restano ancora ignorate le cause di forza maggiore*, Il Sole 24 Ore, 2025.
- Crosti A., Vignoli S. – *Top players: è possibile ed opportuno non farli migrare?*, Wolters Kluwer, 2024.
- Coppola F. – Pompili A., *La residenza fiscale nella normativa convenzionale*, in Il Fisco, 2006.
- Cordeiro Guerra R., *Diritto tributario internazionale istituzioni*, CEDAM, 2016.
- Avolio D. – Grilli S., *Riforma della fiscalità internazionale*, Giuffrè Francis Lefebvre, 2024.
- De Pirro R., *Residenza fiscale delle persone fisiche: collegamento con il territorio dello Stato in base ai soli interessi personali*, in Quotidiano Ipsoa, 2023.
- Della Valle E., *Revisione dei criteri di determinazione della residenza fiscale di società*, Il Fisco, 2024.
- Della Valle E., *Residenza e stabile organizzazione*, Rassegna Tributaria, 2016.
- Di Tanna M.L., Greco D., *Domicilio fiscale, il nuovo criterio cambia l'esito delle convenzioni*, il Sole 24 Ore, 2024.
- Dragonetti A., Piacentini V *Manuale di fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, 2022.
- Dorigo S., *La residenza fiscale delle società e degli enti*, Pacini Giuridica, 2024.

- Dorigo S., *Residenza fiscale delle società e libertà di stabilimento nell'Unione europea*, CEDAM, 2012.
- Fazio A., *La residenza delle persone fisiche nella giurisprudenza della Corte di Cassazione ai fini delle imposte sui redditi*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2017.
- Ferranti G., *Residenza delle persone fisiche: gli interessi personali ed economici vanno valutati globalmente*, in *Corriere Tributario*, 2021.
- Ferranti G., *La disciplina dell'esteroinvestizione va tenuta distinta dall'abuso del diritto*, *Corriere Tributario*, 2023.
- Fino C. – Fino P., *Residenza fiscale delle persone fisiche: nuovo concetto di domicilio e presunzione dell'iscrizione anagrafica*, *Il Sole 24 Ore*, 2024.
- Fino C., *La residenza fiscale delle persone fisiche e delle società. L'Agenzia delle Entrate spiega le nuove regole*, *Il Sole 24 Ore*, 2024.
- Foglia G., Mango S., *CFC: dubbi interpretativi e applicativi dopo le modifiche alla disciplina*, *Corriere Tributario*, 2024.
- Fort G., *La residenza fiscale delle società*, in *Fiscalità internazionale*, 2003.
- Fransoni G., *La territorialità nel diritto tributario*, Giappichelli, 2004.
- Fransoni G., *La tassazione degli sportivi e degli artisti nelle convenzioni internazionali*, *Rivista di diritto tributario*, 2016.
- Garbarino C., *Manuale di Tassazione Internazionale*, Wolters Kluwer, 2009.
- Garbarino C., *Diritto convenzionale tributario*, Giappichelli, 2019.
- Gallio F., *Residenza in paese black list: a carico del contribuente la prova di effettivo trasferimento*, *Il Fisco*, 2024.
- Gaina L., *CFC: il dividendo rientra nella tassazione al 15%*, *Il Sole 24 Ore*, 2024.
- Germani A., *Residenza fiscale delle società, pesa la sede di direzione effettiva*, *Il Sole 24 Ore*, 2024.
- Germani A., *Esterovestizione a prova stretta per la residenza di società estere*, *Norme e Tributi*, pag. 25, *Il Sole 24 Ore*, 2024.

Giovannini A., *L'Ordinamento Tributario Italiano, La riforma fiscale. I diritti ed i procedimenti*, Vol. I, Diritto internazionale e cooperative compliance, Pacini Giuridica, Firenze, 2024.

Gobbim E., Postal M., *Stabile organizzazione*, Il Sole 24 Ore, 2025.

Infranca G., *Per la residenza fiscale le relazioni economiche prevalgono su quelle familiari*, Il Sole 24 Ore, 2019.

Lattanzi C., *I nuovi criteri di residenza fiscale delle persone fisiche alla luce del d.lgs. n. 209/2023*, in *Rivista Trimestrale di Diritto Tributario*, n. 3/2024.

Lollo C., *Lo statuto fiscale della mobilità temporanea all'estero del lavoratore dipendente*, in *Pubblicazioni del Dipartimento di Scienze Giuridiche – Università degli Studi di Roma "La Sapienza"*, Jovene Editore, 2020.

Lollo C., *La nuova nozione di residenza fiscale ai fini Irpef: luci ed ombre*, in *Bollettino Tributario*, 2024.

Lollo C., *La residenza dello sportivo professionista alla disciplina IRPEF*, in *La fiscalità dello sport*, Giuffrè, 2024.

Magliaro A. S. Censi, *Il trasferimento di residenza all'estero: questioni controverse, punti insoluti e prospettive ricostruttive*, in *Corriere Tributario*, 2021.

Magliaro A., Censi S., *Trasferimento di residenza nei paesi black list*, Il Fisco, 2018; *Residenza in Paese black list*, Il Fisco, 2024.

Magliaro A. S. Censi, *Le nuove regole per la residenza fiscale non fanno buon uso della migliore prassi internazionale e convenzionale*, Sole 24 ore, 2024.

Magliaro A., Censi S., *Ai fini della residenza fiscale hanno rilievo il domicilio*, Wolters Kluwer, 2013.

Magliaro A., Censi S., *Il trasferimento della residenza all'estero*, Corriere Tributario, 2021.

Magliaro A., Censi S., *Residenza fiscale in Italia e status di residente non domiciliato in U.K.*, *Rivista di diritto tributario*, 2012.

- Magliaro A., Censi S, *Trasferimento di residenza nei paesi black list*, Il Fisco, 2018.
- Magliaro A., Censi S, *Residenza in Paese black list*, Il Fisco, 2024.
- Magliaro A., Censi S, *Il fisco l'onere della prova nel trasferimento di residenza all'estero*, Wolters Kluwer, 2014.
- Maisto G., *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Rivista di diritto tributario*, Pacini Giuridica, Pisa, 1998.
- Marianetti G., *Come cambierà il concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Il Fisco*, 2023.
- Marianetti G., Smilari R.S., *Residenza fiscale delle persone fisiche: superata la presunzione assoluta dell'iscrizione anagrafica*, in *Il Fisco*, 2024.
- Marino G., *La residenza nel diritto tributario*, Cedam, Padova, 1999.
- Marino G., *Residenza fiscale estera asseritamente fittizia tra imposta, reddito imponibile e bis in idem: sanzioni amministrative e penali tributarie resistenti come il ferro al ne bis in idem*, in *Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2021.
- Marini G., *Residenza con il rompicapo di relazioni personali e presenza*, in *Il Sole 24 Ore*, 2024.
- Marini G., *Nella residenza relazioni valutate caso per caso*, in *Il Sole 24 Ore*, 2024.
- Melis G., *Il trasferimento della residenza fiscale nell'imposizione dei redditi. Profili critici e ipotesi ricostruttive*, Aracne, 2004.
- Melis G., *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano*, Edizioni quasar, 1994.
- Melis G., *IL Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Giuffrè, Milano, 2009.
- Melis G., *Manuale di diritto tributario*, Giappichelli, Torino, 2024.
- Melis G. *Le interrelazioni tra la nozione di residenza fiscale e stabile organizzazione*, *Diritto e pratica tributaria*, 2024

Melis G., *Su di un tritico di questioni di carattere generale relative al nuovo comma 5-bis dell'art. 7 D.Lgs. n. 546/1992: profili temporali, rapporto con l'art. 2697 c.c. ed estensione del principio di vicinanza alla prova*, *Rivista di diritto tributario*, 2023.

Melillo C., *Compliance fiscale*, IPSOA, 2019.

Menghi A., Pucci S., *Novità Controlled foreign companies*, Il Sole 24 Ore, 2024.

Miele L., Bontempo F., Sura A., Fabi T., *Bilancio e reddito d'impresa 2021*, IPSOA, 2021.

Morri S., Nicolosi F., *Residenza in Italia e oggetto principale*, *Corriere Tributario*, 2023.

Morri S. Nicolosi F. *Residenza in Italia e oggetto principale delle società estere*, *Corriere Tributario*, 2023.

Nicolosi F., *La nuova residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rivista di Diritto Tributario*, 2024.

Nicolosi F., *La nuova residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 2024.

Nicolosi F., *Brevi riflessioni su talune problematiche dell'esimente nella nuova disciplina CFC*, *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, 2022.

OECD, *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*, Parigi, 1998.

Oliveti F., *Lo scambio di informazioni in materia tributaria: analisi generali e recenti sviluppi*, in *Diritto e pratica tributaria internazionale*, 2012.

Parente G., *La presenza per la maggior parte del periodo d'imposta in Italia fa scattare la residenza*, 2024.

Parisi P., *In vigore la riforma della fiscalità internazionale*, IPSOA, 2023. *esidenza fiscale*, il Sole 24 Ore, 2024.

Pistilli C., *La Cassazione contro Tiziano Ferro*, La Repubblica, 2020.

Pellegrini D., *Annotazione a margine... in tema di esteroinvestizione societaria*, *Rivista e pratica tributaria*, 2017.

Peverini L., *Le modifiche all'art. 2 del Tuir e l'emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Rivista di Diritto Tributario*, Dicembre 2024.

Piazza M, Folli M., *Residenza persone fisiche: interessi familiari decisivi*, Il Sole 24 ore, 2024.

Piacentino V., Berneccchi C., *Manuale di Fiscalità internazionale*, Wolters Kluwer, 2022.

Pistone P., *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, 2023.

Pino C., *Residenza persone fisiche e delle società. L'Agenzia spiega le nuove regole*, Il Sole 24 Ore, 2024.

Procopio M., *L'individuazione della residenza fiscale: un problema ancora aperto*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2016.

Procopio M., *L'infinita querelle relativa all'accertamento della residenza fiscale*, in *Diritto e Pratica Tributaria*, 2019.

Quartano C. Bolis L., *La nuova definizione di residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi*, in *Fiscalità e Commercio internazionale*, 2004.

Quartocchi A., *Dall'Anagrafe tributaria all'interoperabilità delle banche dati: l'analisi del rischio fiscale e le ricadute sul procedimento di accertamento dei tributi*, Rivista trimestrale del diritto tributario, 2024

Reggiani S., *La residenza fiscale delle società in Italia: il ruolo centrale della sede dell'amministrazione*, Wolters Kluwer, 2023.

Roccatagliata F., *La Suprema Corte ci ripensa: chi lavora (solo) all'estero è tassato (pure) qua*, in *Corriere Tributario*, 2024

Roccatagliata F., *Vari articoli in GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2016–2024.

Rossetti D.A. – Pacchiarotti F.G., *L'accertamento sulla residenza deve basarsi sulla collaborazione leale tra Comune e richiedente – La nozione elastica di dimora abituale e le opportunità per i soggetti che intendono beneficiare del regime dei nuovi residenti*, in *GT – Rivista di Giurisprudenza Tributaria*, 2021.

Rossi P., *Tiziano Ferro: confermato il trasferimento fittizio*, Norme e Tributi, 2020.

- Sacchetto C. L. Pennesi, *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma*, Rivista trimestrale di diritto tributario, 2024.
- Salvi G., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, Ipsoa, 2024.
- Salvini L., *A margine della sentenza «Dolce & Gabbana»: la costituzione di parte civile dell'amministrazione finanziaria*, Diritto e Pratica Tributaria, 2012.
- Salvini L., *Il doppio binario penale-tributario e il transito delle prove dal procedimento penale al procedimento e al processo tributari*, in *L'onere della prova*, a cura di F. Anelli, A. Briguglio, A. Chizzini, M. De Poli, E. Gragnoli, M. Orlandi, L. Tosi, Cedam, 2024.
- Santamaria V., Santamaria M., *I nuovi accertamenti fiscali*, CEDAM, 2024.
- Santi A., Ignazio C., *Fiscalità internazionale – Conta l'individuazione del posto dell'effettivo management*, Il Sole 24 Ore, 2009.
- Savonara A., Vismara F., *Prime considerazioni e spunti sulla nuova residenza fiscale delle società*, Rivista telematica di diritto tributario, 2024.
- Savonara A., Vismara F., *Commento all'art. 4 del Modello OCSE*, in Rivista di diritto tributario, 2024.
- Scarioni P., Martino A. F., *La nuova nozione di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Corriere Tributario*, n. 2/2024.
- Scarioni P., Angelucci P., Marino M.A.F., *La tassazione degli sportivi*, Wolters Kluwer, 2023.
- Selicato P., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *L'Ordinamento Tributario Italiano*, Pacini Giuridica, 2024.
- Shaxon N., *Le isole del tesoro*, Feltrinelli, Milano, 2014.
- Stefani G., *Bollettino Tributario*, n. 11/2005.
- Stevanato D., *Controlled Foreign Companies: concetto di controllo e imputazione del reddito*, Rivista di Diritto Tributario.

Sullivan J.A., *Study on the interpretation and limitation of the concept "Place of Effective Management" as laid down in Article 4(3) of the OECD Model Tax Convention*, Institute of Advanced Legal Studies, University of London, 2011.

Simonetto E. *Commentario al codice civile*, Zanichelli, 1965.

Strafile M., Tasse in Italia se lo smart worker vive nel Paese più di metà anno, in *Il Sole 24 Ore*, 2024.

Studio Associato CMNP, *Principio di residenza, cittadinanza e territorialità*, in *Il Sole 24 Ore*, 2025.

Sung Soo Hann, *The Harmonization of Tax Treaties and Domestic Law*, 2010.

Tamburro V., *La proroga del regime degli impatriati per i contribuenti non iscritti all'AIRE*, *Il Fisco*, 2024.

Tamburro V., *Residenza all'estero: nessuna sanzione per il quadro RW omesso*, *Il Sole 24 Ore*, 2024.

Tosi L., Baggio R., *Lineamenti di diritto tributario internazionale*, Wolters Kluwer, 2022.

Tosi L., *L'onere della prova*, Wolters Kluwer, 2024.

Turri G., *Nuova nozione di residenza fiscale per le persone fisiche: permangono dubbi e perplessità*, in *Corriere Tributario*, 2025.

Vannini A., *I redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero dal residente italiano sono soggetti a tassazione concorrente*, in *Il Fisco*, 2024;

Valente P., *Elusione fiscale internazionale*, IPSOA, 2014.

Valente P., *La residenza delle persone fisiche in ambito nazionale, internazionale e comunitario*, Wolters Kluwer, 2014.

Valente P., *Il criterio dell'oggetto principale ai fini dell'individuazione della residenza fiscale della società*, *Il Fisco*, 2012.

Valente P., *Esterovestizione della società*, Wolters Kluwer, 2022.

Valente P., *Controlli alle imprese*, IPSOA, 2015.

Valente P., *Imposta minima nazionale e fiscalità internazionale, Fiscalità e commercio internazionale*, 2025.

- Valente P. *Lavoro autonomo in ambito internazionale*, IPSOA, 2016, pp. 47, 63.
- Valente P., Cardone D. M., *Esterovestizione delle società*, IPSOA, 2020, pag. 220.
- Veronese A. Zammarelli M., *Nuova disciplina della residenza fiscale: le istruzioni operative dell'Agenzia*, in *Fisco Oggi*, 2024.
- Vignoli S., *Residenza fiscale: ridimensionato l'effetto dell'iscrizione all'AIRE*, in *Il Sole 24 Ore*, 2024.
- Zanotti A., *La localizzazione dello smart worker nel prisma della riforma fiscale*, *Rivista di diritto tributario*, 2024.
- Zuzzi G., *Reddito delle persone giuridiche*, *Rivista di Diritto Tributario*, 1994.
- Zoromè A., *Concept of Offshore Financial Centers*, IMF Working Paper No.07/87, IMF, 2007.