



Università degli Studi di Enna Kore

LA RESIDENZA FISCALE AI FINI DELLE IMPOSTE SUL REDDITO



Dott. Federico Lo Bianco

27 Marzo 2024



LIMITI DELLA PRESENTE ANALISI

LIMITI
ORIZZONTALI

- ✓ Residenza
- ✗ Stabile Organizzazione
- ✗ Tassazione dei soggetti non residenti con trattamento isolato dei singoli componenti di reddito

LIMITI
VERTICALI

- ✓ Residenza di persone fisiche e giuridiche
- ✓ Presunzioni di residenza fiscale in Italia
- ✓ Abuso del diritto ed esteroinvestizione
- ✗ Residenza ai fini convenzionali

➤ Perché si pagano le imposte in Italia?

- La potestà impositiva degli stati è esercitata in virtù di un collegamento tra il territorio dello stato ed i soggetti passivi
 - Collegamento di tipo personale
 - Collegamento di tipo reale

➤ Sono soggetti passivi solo i residenti o anche i non residenti?

- Residenti: worldwide income taxation
- Non residenti: solo per i redditi prodotti nel territorio dello stato

○ Ratio: contribuire in modo diverso al gettito di una giurisdizione a seconda del proprio radicamento sul territorio

es. sanità, sicurezza, servizi pubblici, ecc.



RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE

Regola generale (ex art. 2.2 TUIR):

- Iscrizione all'anagrafe (presunzione relativa)
 - Residenza (ex art. 43.2 c.c.) (dimora abituale + volontà)
 - Domicilio (relazioni personali e familiari)
 - Presenza fisica
 - Comune requisito temporale:
 - Per la maggior parte del periodo d'imposta:
 - 183/184 giorni anche non consecutivi
 - Anche frazioni di giorno
- I tre criteri sono cumulativi o alternativi?
- Conseguenza: worldwide income taxation

ART 2.2 TUIR

«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 di imposta nelle **anagrafi** della popolazione residente.»

ART 2.2 TUIR

«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 di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.»

RESIDENZA
DELLE
PERSONE
FISICHE

I redditi sottoposti ad imposizione in Italia sono solo quelli prodotti durante il periodo di effettiva residenza sul suolo italiano oppure tutti i redditi prodotti durante l'intero anno (in cui per un intervallo di tempo compreso tra 6 e 12 mesi sussiste almeno uno dei criteri di collegamento)?

In altre parole, in Italia si applica lo split year?

Case study 1:

- Tizio dichiara complessivamente 120.000 EURO nel FY 2022
- Tizio è presente in Italia dal 01/01/2022 al 31/5/2022
- Tizio pagherà imposte solo sul reddito prodotto dal 01/01/2022 al 31/05/2022 o anche su quello prodotto dal 01/06/2022 al 31/12/2022?
- Tizio può essere considerato residente in Italia?

Case study 2:

- Caio dichiara complessivamente 120.000 EURO nel FY 2022
- Caio è presente in Italia dal 01/01/2022 al 10/7/2022
- Caio pagherà imposte solo sul reddito prodotto dal 01/01/2022 al 10/07/2022 o anche su quello prodotto dal 11/07/2022 al 31/12/2022?
- Caio può essere considerato residente in Italia?

Case study 3:

- Sempronio dichiara complessivamente 120.000 EURO nel FY 2024
- Sempronio è presente in Italia dal 01/01/2024 al 10/7/2024
- Sempronio pagherà imposte solo sul reddito prodotto dal 01/01/2024 al 10/07/2024 o anche su quello prodotto dal 11/07/2024 al 31/12/2024?
- Sempronio può essere considerato residente in Italia?

Ma lo stesso soggetto può percepire sia redditi Italiani che esteri:

Cosa succede se i redditi di fonte estera percepiti dal soggetto fiscalmente residente in Italia sono già stati tassati a monte da quello stato?

- ✗ Italia tassa > doppia imposizione
- ✓ Italia concede credito > single tax principle
- ✓ Italia concede esenzione > single tax principle

Cosa succede se i redditi di fonte estera percepiti dal soggetto fiscalmente residente in Italia **non** sono stati tassati a monte da quello stato?

- ✓ Italia tassa > single tax principle
- ✗ Italia concede credito > doppia non imposizione
- ✗ Italia concede esenzione > doppia non imposizione

Regola speciale (ex art. 2.2bis TUIR):

- Persone fisiche residenti trasferite all'estero
 - Dove?
 - Stati a regime fiscale privilegiato (DM 4.9.1999)
 - Conseguenza: onere probatorio invertito
 - Presunzione relativa di residenza in Italia
 - Conseguenza: worldwide income taxation



RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE GIURIDICHE

Regola generale (ex art. 73.3 TUIR):

- Sede legale
 - Sede di direzione effettiva
 - Gestione ordinaria in via principale
 - Comune requisito temporale:
Per la maggior parte del periodo d'imposta
- I tre criteri sono cumulativi o alternativi?
- Conseguenza: worldwide income taxation + no split year

ART 73.3 TUIR

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le **società** e gli **enti** che **per la maggior parte del periodo di imposta** hanno nel territorio dello Stato la **sede legale** o la **sede di direzione effettiva** o la **gestione ordinaria in via principale**.

Per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso.

Per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso.

SEDE LEGALE

- Disposizioni civilistiche (artt. 46 e 2328 c.c.)
 - Riferimento al concetto di «sede» e non di «sede legale»

- Disposizioni tributarie (art. 73.3 TUIR)
 - Riferimento al concetto di «sede legale»

SEDE LEGALE

- Art 46 c.c.

«Quando la legge fa dipendere determinati effetti dalla residenza o dal domicilio per le persone giuridiche si ha riguardo al luogo in cui è stabilita la loro **sede**. Nei casi in cui la sede stabilita ai sensi dell'art. 16 o la sede risultante dal registro è diversa da quella effettiva i terzi possono considerare come sede della persona giuridica anche quest'ultima»

- Art 2328 c.c.

«L'atto costitutivo deve essere redatto per atto pubblico e deve indicare:

1) il cognome e il nome o la denominazione, la data e il luogo di nascita o lo Stato di costituzione, il domicilio o la **sede**, la cittadinanza dei soci e degli eventuali promotori, nonché il numero delle azioni assegnate a ciascuno di essi;

2) la denominazione e il comune ove sono poste la **sede** della società e le eventuali sedi secondarie;»

SEDE LEGALE

■ Art 73.3 TUIR

Il criterio della sede legale opera solo per:

- società e gli enti dotati di personalità giuridica i quali sono tenuti, ex art. 16 e 46 c.c., ad indicare la loro sede nell'atto costitutivo;
- per gli altri enti che l'abbiano facoltativamente determinata nell'atto costitutivo

SEDE LEGALE

- Requisito temporale:
 - Per la maggior parte del periodo d'imposta

- Rischi lato Italia:
 - Trasferimento sede all'estero nei 6 mesi
 - Estensione abusiva dell'esercizio sociale

TRASFERIMENTO DELLA SEDE LEGALE ALL'ESTERO

- Procedura in continuità giuridica:
 - 1) iscrizione nel registro delle imprese estero
 - 2) cancellazione dal registro delle imprese italiano
- Data di effetto: avvenuta iscrizione della società nel registro del paese di destinazione – a prescindere dall'avvenuta cancellazione nel registro italiano
- Idealmente, la cancellazione dal registro italiano dovrebbe avvenire contemporaneamente all'iscrizione nel registro estero
- Difficile da realizzare in concreto, per un breve periodo la società potrebbe risultare iscritta ad entrambi i registri

ESTENSIONE ABUSIVA DELL'ESERCIZIO SOCIALE

- Case study 1

01/01/2022

Inizio
esercizio

10/06/2022

Trasferimento sede
all'estero

31/12/2022

Chiusura
esercizio

RESIDENZA
DELLE
PERSONE
GIURIDICHE

ESTENSIONE ABUSIVA DELL'ESERCIZIO SOCIALE

- Case study 2

01/01/2022

Inizio
esercizio

10/07/2022

Trasferimento sede
all'estero

31/12/2022

Chiusura
esercizio

- Case study 3

01/01/2022

Inizio
esercizio

20/06/2022

Delibera di
differimento
chiusura esercizio
al 31/01/2023

10/07/2022

Trasferimento sede
all'estero

31/01/2023

Chiusura
esercizio

RESIDENZA
DELLE
PERSONE
GIURIDICHE

SEDE DI DIREZIONE EFFETTIVA

- Continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso

- Percezione dei terzi: a chi si rivolge un terzo che vuole contattare la società?

RESIDENZA
DELLE
PERSONE
GIURIDICHE

GESTIONE ORDINARIA IN VIA PRINCIPALE

- Continuo e coordinato compimento degli atti della gestione riguardanti la società o l'ente nel suo complesso

RESIDENZA
DELLE
PERSONE
GIURIDICHE

Regola speciale (ex art. 73.5bis TUIR):

- Società che controllano società residenti e che sono controllate da società residenti o da società i cui amministratori sono in prevalenza residenti
- Requisito temporale:
 - Per la maggior parte del periodo d'imposta
- Conseguenza: onere probatorio invertito
 - Presunzione relativa di residenza in Italia
- Conseguenza: worldwide income taxation + no split year

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

RINGRAZIAMENTI



federicomichelangelo.lobianco@unikorestudent.it