

Riforma fiscale: nuovi criteri di residenza fiscale per le persone fisiche e le società e impatti sulle holding

Avv. Antonio Longo, Partner - DLA Piper

<https://www.dlapiper.com/it-it/people//longo-antonio>

Redatto in data 19 febbraio 2024

La riforma fiscale riscrive dal 2024 gli indici di residenza fiscale per persone fisiche e società. Per le persone fisiche il domicilio diventa il centro degli interessi personali e familiari, viene introdotto il nuovo criterio della presenza fisica nel territorio e l'iscrizione all'anagrafe ammette la prova contraria. Per le società i criteri della sede di direzione effettiva e della gestione ordinaria sostituiscono quelli della sede dell'amministrazione e dell'oggetto principale con risvolti positivi per le holding di famiglia.

Dal 1° gennaio 2024, il D.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 ha introdotto importanti novità in merito ai parametri di qualificazione della residenza fiscale delle persone fisiche e delle società.

Il concetto di residenza fiscale è essenziale per individuare quali redditi siano da assoggettare a tassazione, posto che solo i soggetti residenti in Italia sono assoggettati a tassazione in relazione a tutti redditi ovunque prodotti (i.e., sia in Italia che all'estero). Diversamente, i soggetti non residenti sono assoggettati a tassazione solo per i redditi prodotti nel nostro Paese. A mente del novellato art. 2 del d.p.r. n. 917/1986 ("Tuir"), si considerano fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche



che, per più di 183 giorni all'anno, tenendo conto delle frazioni di giorno, hanno alternativamente in

Italia (i) la residenza (c.d. “dimora abituale”); o (ii) il domicilio; o (iii) la presenza nel territorio; o (iv) l’iscrizione all’anagrafe presso qualsiasi comune del nostro Paese.

La residenza continua ad essere radicata nel luogo in cui il soggetto ha la dimora abituale ai sensi dell’art. 43 comma 2 Codice Civile: ai fini della sua individuazione è necessario verificare il dato “oggettivo” dell’abitudine, inteso come la stabile permanenza in un luogo, e quello “soggettivo” dato della volontà del soggetto di dimorare in Italia abitualmente.

La riforma introduce, invece, un nuovo concetto di “domicilio” che si basa sul luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. L’intento è quello di conferire al domicilio un ruolo sradicato dalla tradizionale definizione fornita dal Codice Civile, che teneva conto dei rapporti di natura patrimoniale, oltre che personali e affettivi.

In discontinuità con la precedente formulazione normativa viene poi introdotto il nuovo criterio della presenza fisica sul territorio dello Stato. Tale criterio sembra valorizzare i giorni trascorsi in Italia, prescindendo dalle ragioni che hanno determinato la permanenza sul territorio della persona.

Quale ultimo criterio per individuare la residenza fiscale, la riforma prevede il criterio dell’iscrizione anagrafica, già presente nella normativa previgente. La nuova norma, tuttavia, stabilisce che l’iscrizione del contribuente all’anagrafe determina l’insorgere di una presunzione relativa di residenza fiscale in Italia, suscettibile di prova contraria da parte del contribuente, in luogo della precedente presunzione assoluta, confermata anche in sede giurisprudenziale dalla Corte di Cassazione.

I clienti sia italiani che stranieri con interessi in più giurisdizioni potrebbero quindi trovare utile fare un “check up” della propria residenza fiscale per valutare opportunità e minimizzare eventuali rischi.

Per effetto della riforma fiscale, cambiano anche i criteri di individuazione della residenza fiscale di società, enti ed associazioni, con notevoli impatti anche sulle società con funzione di holding.

Ai sensi dei novellati artt. 5 e 73, comma 3, del TUIR, la residenza fiscale di società, enti ed associazioni dipende dalla presenza in Italia, per la maggior parte del periodo d’imposta, alternativamente (i) della sede legale, o (ii) della sede di direzione effettiva; o (iii) della gestione ordinaria in via principale. Anche la presenza di uno solo di questi implica la residenza fiscale di una struttura societaria estera nel nostro Paese.

Il punto fermo, che non varia, è il criterio formale della sede legale la cui chiara individuazione costituisce elemento di continuità con la normativa in vigore.

Il criterio della direzione effettiva, che rappresenta un’evoluzione rispetto al precedente criterio della sede dell’amministrazione, sussiste quando nel nostro Paese ricorre «la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l’ente nel suo complesso» mentre per gestione ordinaria «si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l’ente nel suo complesso».

Il legislatore dà quindi rilievo, oltre all’assunzione di decisioni strategiche, anche alla gestione corrente dell’impresa, che quando è continuata e coordinata ed attiene al normale funzionamento della società costituisce ora elemento sufficiente a individuare la residenza fiscale in Italia.

Da cogliere con favore è l'esclusione dell'oggetto principale dall'elenco dei requisiti per stabilire la residenza fiscale in Italia delle società, che è stato fonte di difficoltà interpretative.

Invero, nell'ambito delle *holding* anche di natura familiare, il requisito dell'oggetto principale rappresentava un elemento critico nella valutazione della residenza fiscale: ci si chiedeva se tale requisito dovesse coincidere con il Paese di costituzione o di residenza fiscale delle società partecipate ovvero con quello dove venivano assunte le decisioni sulla gestione ordinaria delle partecipazioni.

Con le nuove disposizioni, l'attenzione si sposta sulle nozioni di direzione effettiva e gestione ordinaria. Ad esempio, le decisioni strategiche delle *holding* potrebbero includere la valutazione e il supporto nella redazione dei piani finanziari e di investimento delle società controllate e l'approvazione stessa di eventuali nuovi investimenti e progetti di sviluppo. Nel concetto di gestione ordinaria, dovrebbero invece rientrare tutte le attività continuative relative alla gestione corrente e al controllo delle partecipazioni detenute.

Anche in questo caso, una verifica della struttura societaria e della residenza alla luce dei nuovi criteri fiscali, da svolgere con l'ausilio di professionisti qualificati, si ritiene possa essere una attività opportuna a tutela del management e della società nel suo complesso.