

Imposte sui redditi

Residenza fiscale,
il vincolo
di 183 giorni
al test della guerra

Antonio Longo
e Marco Barlassina

— a pag. 30

Residenza con 183 giorni in Italia, il fisco non prevede deroghe

Fuga causa guerra

L'Ocse è propensa
a considerare
le situazioni eccezionali

Antonio Longo

La guerra o altre situazioni emergenziali e temporanee non sono indicative di un mutamento di residenza fiscale.

Dal 1° gennaio 2024, l'articolo 2 del Tuir, come modificato dal decreto legislativo 209/2023, prevede una nuova definizione di residenza fiscale delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi.

Si considerano fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni in un anno, ovvero 184 giorni in caso di anno bisestile), soddisfano almeno uno dei seguenti criteri di collegamento con l'Italia: hanno qui la residenza ex articolo 43 del Codice civile, vale a dire la propria dimora abituale; hanno il domicilio in Italia, inteso come il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona;

sono presenti nel territorio dello Stato, tenuto conto anche delle frazioni di giorno; sono iscritte nell'anagrafe della popolazione residente. Non è necessario che i criteri di collegamento citati si verifichino in modo continuativo e ininterrotto, essendo sufficiente che ricorrano complessivamente per la maggior parte del tempo nel corso dell'anno solare.

Il nuovo criterio basato sulla presenza in Italia richiede la permanenza fisica del soggetto nel territorio

italiano per la maggior parte del periodo d'imposta, a prescindere dalle ragioni per cui ciò avviene. E, nel conteggio, rilevano anche le frazioni di giorno. In ipotesi si considera italiano anche il giorno di un volo atterrato in tarda serata o in partenza all'alba. Tra i casi particolari, la circolare 20/E/2024 si occupa anche delle ipotesi di lavoro svolto in modalità agile (smart working). La permanenza fisica in Italia per oltre 183 giorni nel corso dell'anno determina, di per sé, la residenza fiscale nel territorio dello Stato, anche qualora l'attività lavorativa sia svolta da remoto per un datore di lavoro estero. Qualora poi i legami del contribuente risultino distribuiti tra più Stati e non sia immediatamente individuabile il luogo in cui si concentrano le principali relazioni personali e familiari, il criterio della maggiore presenza in Italia può essere utile a oggettivizzare l'identificazione della residenza.

Sela residenza fiscale di una persona fisica deve anche tener conto di possibili conflitti di residenza da dirimere in base alle *tie breaker rules* previste dai trattati contro le doppie imposizioni di volta in volta applicabili, maggiori complessità possono aversi in tutti quei casi che presentano il carattere dell'eccezionalità. Si pensi ai conflitti armati o alle emergenze sanitarie, a lunghe e impreviste degenze ospedaliere o ad altre cause di forza maggiore che possono comportare una permanenza temporanea in un altro Paese. Secondo l'analisi dell'Ocse elaborata durante la pandemia Covid 19, tali permanenze non devono essere automaticamente considerate indicative di un mutamento della residenza. Le amministrazioni dei

Paesi coinvolti dovrebbero piuttosto valutare la normalità dei legami e l'abitudine di vita del contribuente, non il solo periodo eccezionale o presenze meramente temporanee o occasionali.

In concreto, le *tie breaker rules* dell'articolo 4 del modello di Convenzione Ocse andrebbero applicate guardando a un orizzonte temporale ordinario e all'«abituale abode» inteso come luogo in cui la persona vive abitualmente, secondo frequenza, durata e regolarità, e non in base a giorni trascorsi in un periodo emergenziale.

Questo approccio è stato, peraltro, già valorizzato dalla giurisprudenza di merito italiana seppur in un caso relativo alla normativa anteriore del 2024 (sentenza 182/2025, Cgt di primo grado di Verona). Il caso riguardava un cittadino ucraino, trasferitosi temporaneamente in Veneto nel 2014 per motivi di sicurezza familiare connessi al conflitto in Crimea e nel Donbass, munito di visto di breve durata. In sintesi, i giudici di merito hanno accertato che il contribuente manteneva all'estero la gestione principale dei propri interessi economici oltre a una abitazione comunque ritenuta stabile e hanno riconosciuto che la presenza in Italia per via del conflitto non fosse sufficiente per radicare la residenza fiscale nel nostro Paese.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Tesi a confronto

Le regole per il fisco italiano...

L'interpretazione della normativa interna potrebbe portare a un approccio restrittivo in caso di permanenza fisica in Italia per più di 183 giorni e non rilevano cause come la guerra.

...e quelle dell'Ocse

Di diversa interpretazione l'approccio dell'Ocse durante il periodo Covid. In quella circostanza l'organizzazione invitava a considerare la normalità dei legami e l'abitudine di vita del contribuente.