

I primi chiarimenti dell'Ufficio in tema di residenza

Sommario

Premessa	2
<i>I nuovi criteri di collegamento per individuare la residenza delle persone fisiche</i>	2
<i>Alcune precisazioni.....</i>	4
<i>Il criterio del radicamento nel nuovo concetto di domicilio</i>	4
<i>Il criterio del collegamento basato sulla presenza fisica</i>	6
<i>Lavoratori che prestano la propria attività in smart working.....</i>	7
<i>L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente</i>	8
<i>Residenza e regimi agevolativi</i>	8
<i>Nuove ipotesi di conflitto.....</i>	9
<i>La residenza delle società e degli enti</i>	10
<i>La sede di direzione effettiva</i>	11
<i>La gestione ordinaria in via principale.....</i>	12
<i>La residenza dei trust.....</i>	12

Premessa

Con il recente documento di prassi n. 20/E/2024 l'Amministrazione Finanziaria ha fornito utili indicazioni in merito al tema della residenza fiscale delle persone fisiche e degli enti. Un tema, quello della residenza fiscale, che è stato oggetto di modifiche a seguito dell'emanazione del Dlgs n. 209/2023.

Di seguito, senza soffermarci troppo sulle modifiche normative esamineremo i chiarimenti offerti dall'Ufficio che, come vedremo, si dimostreranno interessanti.

Cominciamo col dire che la circolare è suddivisa in due parti:

- la prima parte è riservata alla residenza delle persone fisiche;
- la seconda parte è dedicata alla residenza delle società e degli enti.

Evidenziamo, inoltre, che:

- il punto 2.3 – parte I - della circolare illustra le nuove disposizioni in tema di residenza che trovano applicazione dal 2024;
- il punto 2.3 – parte II – del documento di prassi precisa che per le società e gli enti le novità normative si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 23.12.2023.

Di conseguenza, per i soggetti:

- ✓ con esercizio coincidente con l'anno solare l'entrata in vigore delle nuove regole è il 2024;
- ✓ con esercizio non coincidente con l'anno solare, si pensi ad esempio ad una società con esercizio 1.4.2023 – 31.3.2024, le nuove disposizioni troveranno applicazione dal 1.4.2024.

I nuovi criteri di collegamento per individuare la residenza delle persone fisiche

Evidenziando che dal 2024 i criteri di collegamento con lo Stato italiano delle persone fisiche vengono modificati, il punto 2.1 – parte I – della circolare n. 20/E/2024 rammenta che l'accertamento dei presupposti riguardanti la residenza fiscale, diversi da quello inerente l'iscrizione anagrafica, deve essere valutato caso per caso.

Oggi i criteri alternativi sono quattro:

- 1) la residenza ai sensi del codice civile;
- 2) il domicilio, così come definito dall'art. 2, comma 2 del TUIR¹;
- 3) la presenza fisica anche per le frazioni di giorno;
- 4) l'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente.

¹ L'art. 2, comma 2 del TUIR afferma che: "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".

Relativamente a quest'ultimo criterio segnaliamo che l'Agenzia delle Entrate riconosce al contribuente la possibilità di fornire la prova contraria senza invocare le Convenzioni contro le doppie imposizioni.

Detto ciò, osserviamo che l'aspetto in cui il documento di prassi si sofferma è la valutazione della ***"maggior parte del periodo di imposta"***.

A tal riguardo la circolare propone a pagina 8 due esempi di calcolo dei giorni che riportiamo di seguito.

Esempio 1

In questo esempio l'Ufficio ipotizza che nel 2024, anno bisestile, una persona fisica, precedentemente non residente nello Stato italiano, rimane in Italia per i seguenti giorni non consecutivi:

Periodo di permanenza in Italia	Numero di giorni
11 gennaio – 31 gennaio	21
5 febbraio – 10 febbraio	6
1 aprile - 30 aprile	30
12 maggio - 26 maggio	15
1 giugno - 31 luglio	61
1 ottobre - 31 ottobre	31
5 novembre - 12 novembre	8
27 novembre	1
2 dicembre - 12 dicembre	11
Totale giorni	184

Ebbene, dato che nel 2024, anno bisestile, i giorni di permanenza ammontano a 184 la persona fisica è considerata fiscalmente residente nello Stato italiano.

Esempio 2

In questo esempio l'Agenzia delle Entrate ipotizza che nel 2024 una persona fisica, già fiscalmente residente in Italia:

- dimori nel nostro Paese fino al 29 febbraio;
- si trasferisca dal 1 marzo in uno Stato estero per dimorarvi abitualmente fino al 29 agosto;
- ritorni dal 30 agosto nella propria dimora italiana per rimanerci fino alla fine dell'anno.

Nella sottostante tabella presentiamo il calcolo dei giorni.

Periodo di permanenza in Italia	Numero dei giorni
1 gennaio – 29 febbraio	60
30 agosto – 31 dicembre	124
Totale giorni	184

Analogamente all'esempio precedente il contribuente sarà considerato fiscalmente residente in Italia nel 2024, perché per 184 giorni viene soddisfatto uno dei criteri alternativi, ovvero il criterio della **"maggior parte del periodo d'imposta"**.

Alcune precisazioni

Osserviamo, anzitutto, che il criterio della dimora abituale è rimasto uguale al passato. A ben vedere, infatti, la circolare n. 20/E/2024, richiamando l'ordinanza della Cassazione n. 3841/2024, evidenzia che in quell'occasione i massimi giudici avevano chiarito che **"secondo la previsione dell'art. 43 del c.c. la nozione di residenza di una persona fisica ... è determinata dall'abituale e volontaria dimora in un determinato luogo, caratterizzata dalla compresenza dei seguenti due elementi: l'elemento oggettivo, consistente nella permanenza in tale luogo per un periodo prolungato apprezzabile, anche se non necessariamente prevalente sotto un profilo quantitativo; e l'elemento soggettivo, rappresentato dall'intenzione di abitarvi stabilmente, rivelata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali, familiari, affettive"**

Detto ciò, secondo il parere condivisibile di alcuni autori, il calcolo giorno per giorno della dimora abituale ai fini della residenza non sembra affatto agevole.

Ora, fermo restando quanto affermato dalla Suprema Corte, sorge spontaneo chiedersi quali sono i criteri per cui nell'esempio 2 la residenza della persona fisica è da considerarsi estera dal 1 marzo al 29 agosto.

Nell'esempio proposto sembra, infatti, che per decretare la residenza fiscale di una persona conti di più la presenza fisica che la **"dimora abituale"**.

Tuttavia, dobbiamo anche ricordare che in assenza dell'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente l'onere della prova spetta sempre all'Amministrazione Finanziaria.

Il criterio del radicamento nel nuovo concetto di domicilio

Come noto l'art. 2, comma 2 del TUIR individua il domicilio come quel **"luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona"**.

Al punto 2.1.1, parte I, la circolare n. 20/E/2024 fornisce, invece, interessanti spunti in tema di relazioni personali.

In particolare, vengono richiamate le seguenti fattispecie:

- il rapporto di coniugio;
- il rapporto di unione civile;
- le relazioni personali connotate da un carattere di stabilità. È il caso, ad esempio, delle coppie conviventi;
- la dimensione stabile dei rapporti sociali del contribuente qualora risultino da elementi certi. È il caso, ad esempio, dell'iscrizione a un circolo sportivo o culturale.

Sempre nello stesso documento di prassi viene, inoltre, evidenziato che per valutare il domicilio di una persona nello Stato italiano, oltre a verificare la sussistenza delle circostanze menzionate, si deve tener conto anche delle **“condotte con le quali una persona manifesti con atti concreti la volontà di mantenere un legame effettivo con il territorio italiano”**.

A tal riguardo, l'Amministrazione Finanziaria fa l'esempio di una persona che si iscrive nell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) e inizia a lavorare all'estero, ma mantiene una casa in Italia con le relative utenze attive per tornarci nei fine settimana e/o nei periodi di astensione dal lavoro.

Secondo l'Ufficio, trattasi di circostanze che possono, ma non costituiscono necessariamente, elementi sintomatici di un legame con lo Stato italiano.

Detto ciò, possiamo notare come fino a questo momento la circolare non abbia fatto alcun riferimento a genitori, figli e amici, dando piuttosto rilevanza al rapporto di coniugio o a valutazioni riguardanti interessi personali.

Tuttavia, i figli vengono menzionati in un esempio alquanto discutibile proposto a pagina 11 del documento di prassi in commento.

Nello specifico, l'Agenzia delle Entrate ipotizza che Tizio (persona fisica) possieda contemporaneamente un'abituazione di proprietà in Italia e una in uno Stato estero denominato Beta.

Nella casa italiana sono presenti i suoi figli, nati da un precedente matrimonio, mentre nella casa ubicata nello Stato Beta vive l'attuale moglie.

Tizio lavora ordinariamente in Italia, recandosi spesso all'estero in vari Paesi per motivi professionali e nello Stato Beta sia nei fine settimana, che nei periodi di astensione dal lavoro.

Più precisamente, dall'esempio illustrato si ricava che durante l'anno Tizio permane per 145 giorni in Italia, per 120 giorni nello Stato Beta e per 100 giorni negli altri Paesi esteri.

Ebbene, l'Ufficio evidenzia come dall'esempio non sia facilmente individuabile lo Stato in cui si concentrano le relazioni familiari e personali di Tizio, relazioni che, infatti, potrebbero essere sia in Italia dove sono presenti i figli, che nello Stato Beta dove risiede l'attuale coniuge.

Posto che le conclusioni a cui perviene l'Ufficio non sono definitive, dato l'uso del condizionale, è chiaro che non si possa identificare il domicilio, ovvero il **“luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona”** con il luogo in cui il contribuente è fisicamente presente.

Potrebbe, infatti, accadere che nei 145 giorni di permanenza in Italia Tizio, pur vivendo con i figli, non abbia alcun rapporto con gli stessi. I figli potrebbero condurre liberamente la loro vita, senza avere rapporti con il padre e Tizio potrebbe a sua volta passare tutte le serate al telefono con la moglie residente nello Stato Beta.

Contrariamente, dalla lettura della circolare sembrerebbe emergere, invece, che i legami affettivi assumano rilevanza nel caso di presenza fisica del contribuente.

Ora, fermo restando che in caso di iscrizione all'AIRE l'onere della prova spetta all'Amministrazione Finanziaria, si spera fortemente che in una situazione di tal genere l'Agenzia delle Entrate non consideri soddisfatto il requisito solo per il fatto che Tizio soggiorna in Italia per 25 giorni in più rispetto allo Stato Beta.

Ad ogni modo, come ribadito anche nei vari passaggi della circolare, ricordiamo che l'analisi fin qui fatta si basa solo sulla normativa interna, che può essere sempre superata dalla normativa convenzionale.

Il criterio del collegamento basato sulla presenza fisica

Al punto 2.1.2, parte I della circolare, l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in merito al nuovo criterio del radicamento della residenza basato sulla presenza fisica in Italia.

Coerentemente con quanto previsto dalla vigente normativa, l'Ufficio evidenzia che il criterio della presenza fisica:

- deve essere verificato per la maggior parte del periodo d'imposta;
- è soddisfatto anche in modalità frazionata, ovvero nel caso di giorni non consecutivi.

Appurato ciò, osserviamo che il criterio può ritenersi verificato in più casi, dato che non hanno alcuna rilevanza i motivi per cui il soggetto rimane in Italia.

Pertanto, il criterio è soddisfatto se il soggetto è presente in Italia per motivi di vacanza o di studio, ovvero anche se giunge nello Stato italiano per far visita agli amici.

Sul punto la circolare n. 20/E/2024 chiarisce, inoltre, che ***“trattandosi di un dato meramente fattuale, la presenza fisica può essere riscontrata in base a elementi che attestano la materiale permanenza nel territorio dello Stato, anche non continuativa, per un preciso numero di giorni o frazioni di giorno”***.

Ebbene, sempre la citata circolare propone il seguente esempio.

Si suppone che un contribuente sia giunto in Italia con un aereo atterrato alle 23:00 del 1 luglio 2024 (anno bisestile) per restare ininterrottamente nel nostro territorio fino alle 01:00 del 31 dicembre 2024.

Dato che la presenza nello Stato italiano è stata di 184 giorni il contribuente è considerato residente in Italia per tutto l'anno.

A ben vedere, però, l'esempio, non pare così chiaro, dato che sull'Agenzia delle Entrate incombe l'onere della prova di dimostrare che il contribuente non ha mai soggiornato integralmente all'estero per alcuni giorni.

Per assurdo la presunzione, così formulata, potrebbe riguardare anche un soggetto extra UE, che sprovvisto di visti o autorizzazioni non può muoversi dall'Italia per ritornare nel suo Paese.

Osserviamo, altresì, che il paragrafo della circolare si chiude con una precisazione sibillina.

A parere dell'Ufficio ***“Resta inteso che, per escludere la residenza in Italia, sono valutate particolari situazioni in cui la presenza sul territorio dello Stato è meramente temporanea od occasionale, come può avvenire, ad esempio, in ipotesi di scalo aereo nel territorio nazionale dovuto a una coincidenza per recarsi in un Paese estero”***.

In buona sostanza, l'Ufficio sembra non tener conto del computo del periodo di permanenza nel nostro Paese dei giorni che risultano meramente funzionali al raggiungimento di altre destinazioni estere. Si pensi in tal senso al caso dello scalo aereo nel territorio nazionale dovuto a una coincidenza per recarsi in un Paese estero.

Ecco che se ciò fosse vero a maggior ragione non si dovrebbe tener conto dei giorni di permanenza in Italia che non dipendono dalla volontà del contribuente, come ad esempio accade nelle ipotesi di permanenza nello Stato italiano a causa di ricoveri ospedalieri, ovvero a seguito di detenzione presso istituti di pena.

Lavoratori che prestano la propria attività in smart working

Il tema della presenza fisica in Italia si manifesta anche in ipotesi di lavoratori che prestano la loro attività in ***“smart working”***.

Una persona fisica che lavora in ***“smart working”*** nello Stato italiano sarà considerato residente in Italia quando risulta verificato anche solo uno dei criteri menzionati dall'art. 2, comma 2 del TUIR.

A tal riguardo si ricorda che in base alla disciplina vigente fino al 2023 la residenza fisica poteva derivare:

- dalla dimora abituale; o eventualmente
- dai legami personali, che assieme a quelli professionali, definivano il domicilio del contribuente.

Diversamente, dal 2024 la residenza fiscale deriva esclusivamente dalla semplice permanenza fisica nel territorio italiano.

Per quanto attiene, invece, ai lavoratori in “**smart working**” che prestano la propria attività dall'estero rileviamo che per questi soggetti manca il requisito della presenza fisica in Italia.

Pertanto, per poter essere considerato fiscalmente residente nello Stato italiano il soggetto che lavora in “**smart working**” dall'estero deve soddisfare uno degli altri criteri, quali:

- la residenza, così come definita dal codice civile;
- il domicilio in Italia;
- l'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente.

L'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente

Al punto 2.1.4, parte I del documento di prassi n. 20/E/2024 l'Ufficio precisa che il criterio dell'iscrizione anagrafica viene declassato da presunzione assoluta a presunzione semplice.

La stessa circolare rileva, inoltre, che già in vigore della vecchia normativa il criterio dell'iscrizione anagrafica poteva essere bypassato dalle previsioni convenzionali.

Pertanto, indipendentemente dal declassamento del requisito in parola, il contribuente potrà continuare a richiamare le Convenzioni.

Chiara sul punto è, infatti, la circolare che al punto 3 specifica che “**tie breaker rules**” menzionate nell'art. 4 del modello di Convenzione Ocse “**possono essere utilizzate anche per dirimere i conflitti di residenza derivanti dall'applicazione della presunzione legale relativa concernente i soggetti iscritti nell'Anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo di imposta**”.

Tuttavia, come ricordato al punto 2.1.4 l'applicazione della Convenzione non è indispensabile, dato che il contribuente ha sempre la possibilità di dimostrare che l'iscrizione all'Anagrafe non costituisce un dato formale rilevante.

Prendendo a riferimento elementi oggettivamente riscontrabili il contribuente potrebbe, infatti, provare che per la maggior parte del periodo d'imposta non si è realizzato nessun altro criterio alternativo, oltre a quello dell'iscrizione all'Anagrafe.

Ecco, quindi, che anche per mezzo della normativa interna è possibile superare il requisito dell'iscrizione all'Anagrafe.

Residenza e regimi agevolativi

Al punto 2.4, parte I della Circolare n. 20/E/2024, l'Amministrazione Finanziaria segnala che il tema della residenza può scontrarsi anche con le norme che regolano i diversi regimi agevolativi previsti per le persone fisiche rimpatriate.

Trattasi in particolare del regime:

- dei soggetti ad alto potenziale economico, ex art. 24-bis del TUIR;
- dei titolari di pensione estera, di cui all'art. 24-ter del TUIR;
- degli impatriati generali, ora regolamentati dall'art. 5 del Dlgs n. 209/2023.

Tutti questi regimi richiedono come condizione necessaria la “**non residenza**” per determinati periodi d'imposta, antecedenti al godimento dell'agevolazione.

Premesso ciò, osserviamo che il documento di prassi in esame rammenta che per i periodi d'imposta fino al 2023 la residenza dovrà essere valutata sulla base dei criteri pregressi, mentre dal 2024 dovranno essere utilizzati i nuovi criteri.

In merito a quest'ultimo punto ricordiamo che fino al 2023 l'iscrizione all'Anagrafe rivestiva il carattere di presunzione assoluta.

Tuttavia, nella circolare n. 20/E/2024 viene precisato come sia l'art 16, comma 5-ter del Dlgs n. 147/2015, che l'art. 5, comma 6 del Dlgs n. 209/2023 riconoscono che la presunzione dell'iscrizione all'Anagrafe possa essere superata applicando una Convenzione contro le doppie imposizioni.

La prevalenza delle Convenzioni viene ribadita anche nel successivo paragrafo § 3 dove, coerentemente a quanto affermato nella circolare n. 25/E/2023, l'Agenzia delle Entrate specifica che la Convenzione trova applicazione nei casi di conflitti di residenza tra due Paesi.

Nuove ipotesi di conflitto

Nel punto 3, parte I del documento di prassi, l'Agenzia delle Entrate precisa che le novità normative introdotte dal Dlgs n. 209/2023 possono dar luogo a nuove ipotesi di conflitto sulla residenza da risolvere attraverso l'applicazione delle “**tie breaker rules**”.

L'ipotesi trattata è quella dei frontalieri.

Osserviamo, anzitutto, che nella circolare viene correttamente rilevato che la gestione della residenza, in ossequio alle regole fissate dall'art. 4 della Convenzione, si applica indipendentemente dal fatto che la Convenzione stessa regolamenti i frontalieri.

Di fatto, però, l'Ufficio non fornisce nessun dato concreto.

Tuttavia, è possibile ritenere che il criterio dell'abitazione permanente è sufficiente a risolvere la questione.

A ben vedere, infatti, il frontaliere ha la sua abitazione permanente solamente nel Paese dove dorme e non in quello in cui lavora.

La residenza delle società e degli enti

Nella versione antecedente alle modifiche apportate dal Dlgs n. 209/2023, l'art. 73, comma 3 del TUIR considerava fiscalmente residenti nello Stato italiano le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta mantenevano in Italia:

- la sede legale; o
- la sede dell'amministrazione; o
- l'oggetto principale.

L'art. 2 del Dlgs n. 209/2023 ha rivisto la definizione di società ed enti ai fini delle imposte sul reddito, modificando sia l'art. 73 comma 3 del TUIR², che l'art. 5, comma 3, lett. d) del TUIR.

Ebbene, relativamente alle società di capitali e agli enti diversi dalle società il novellato art. 73, comma 3 del TUIR prevede che ***“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”***.

Evidenziamo, altresì, che gli stessi criteri sono stati stabiliti dal nuovo art. 5, comma 3, lett. d) del TUIR³ per le società di persone e le associazioni.

Premesso ciò, osserviamo che per definire la residenza delle società e degli enti:

- il criterio della sede legale resta confermato;
- il criterio della sede dell'amministrazione viene incluso nei concetti della sede di direzione effettiva e della gestione ordinaria in via principale;
- il criterio dell'oggetto principale viene eliminato, vista la sua propensione a creare incertezza e confusione.

² L'art. 73, comma 3 del TUIR afferma che: ***“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. Gli organismi di investimento collettivo del risparmio si considerano residenti se istituiti in Italia. Si considerano altresì residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i trust e gli istituti aventi analogo contenuto istituiti in Stati o territori diversi da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'art. 11, comma 4, lett. c), del Dlgs n. 239/1996, in cui almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari del trust sono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato. Si considerano, inoltre, residenti nel territorio dello Stato, salvo prova contraria, i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli di cui al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze emanato ai sensi dell'art. 11, comma 4, lettera c), del Dlgs n. 239/1996, quando, successivamente alla loro costituzione, un soggetto residente nel territorio dello Stato effettui in favore del trust un'attribuzione che importi il trasferimento di proprietà di beni immobili o la costituzione o il trasferimento di diritti reali immobiliari, anche per quote, nonché vincoli di destinazione sugli stessi”***.

³ L'art. 5, comma 3, lett. d) del TUIR prevede che: ***“Ai fini delle imposte sui redditi:***

- d) si considerano residenti le società e le associazioni 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'associazione nel suo complesso. Per gestione ordinaria si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'associazione nel suo complesso”***.

Appare evidente, quindi, che le novità non interessano il criterio della sede legale, mentre i criteri della sede dell'amministrazione e dell'oggetto principale vengono sostituiti dai nuovi criteri della sede di direzione effettiva e della gestione ordinaria in via principale.

La sede di direzione effettiva

Al punto 2.1, parte II della circolare viene esaminato il criterio della sede di direzione effettiva.

Prendendo a riferimento il dettato normativo dell'art. 2 del Dlgs n. 209/2023 l'Ufficio precisa che ***“per sede di direzione effettiva si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso”***.

Come osservato nella relazione illustrativa al Dlgs n. 209/2023 rammentiamo, inoltre, che ai fini della valenza del criterio:

- non assumono rilevanza le attività di supervisione esercitate dai soci;
- non rileva l'attività di monitoraggio della gestione svolta dai soci.

Per queste ragioni contano esclusivamente le decisioni dei soci avente carattere gestorio.

Detto ciò, segnaliamo che il criterio della sede di direzione effettiva pone la normativa nazionale sullo stesso piano di quella convenzionale.

A livello internazionale, infatti, il criterio della sede di direzione effettiva è il più utilizzato.

Pertanto, continuare a tenere a livello nazionale un criterio diverso avrebbe sicuramente fatto aumentare le ipotesi di doppia residenza, come talaltro si verificava in passato.

Ricordiamo, altresì, che il criterio della sede di direzione effettiva è presente anche nella maggior parte delle convenzioni internazionali ad oggi in vigore in Italia.

Quasi tutte le Convenzioni prevedono, infatti, che se una società risulta residente in due Stati contraenti, il conflitto deve essere risolto a favore dello Stato in cui si trova la sede della direzione effettiva della società.

Da ultimo il documento di prassi n. 20/E/2024 rammenta che al giorno d'oggi la tecnologia consente di separare facilmente il luogo di svolgimento dell'attività d'impresa dal luogo in cui si prendono le decisioni strategiche.

Ed è proprio per queste ragioni che l'Amministrazione Finanziaria ritiene che l'individuazione del luogo in cui si trova la sede di direzione effettiva deve essere effettuato valutando caso per caso, data la mancanza di una consolidata prassi internazionale.

La gestione ordinaria in via principale

Il nuovo criterio della gestione ordinaria in via principale viene analizzato nel punto 2.2, parte II della circolare in commento.

Rileviamo, anzitutto, che trattasi di un criterio che:

- ha autonoma rilevanza;
- è alternativo al criterio della sede di direzione effettiva.

Come, talaltro, ribadito nella Relazione illustrativa al decreto ricordiamo che il criterio in questione consente di allineare la normativa nazionale ***“all’orientamento di altri Paesi europei che lo impiegano per stabilire il collegamento personale all’imposizione nei casi in cui vi è un effettivo radicamento della persona giuridica sul territorio, ma sorgono incertezze interpretative in merito al luogo di direzione effettiva”***.

Evidenziamo, altresì, che a norma dell’art. 2 del Dlgs n. 209/2023 per gestione ordinaria in via principale deve intendersi ***“il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l’ente nel suo complesso”***.

In pratica deve trattarsi del luogo in cui si svolge il normale funzionamento della società e dove vengono effettuati tutti gli adempimenti che riguardano l’ordinaria amministrazione.

In altri termini, in quel luogo deve essere svolta ***“in via principale”*** la gestione ordinaria. Il fine, infatti, è quello di distinguere lo Stato di residenza della persona giuridica dal luogo di collocamento della stabile organizzazione.

Da ultimo, segnaliamo che il riferimento ***“in via principale”*** non esclude che la società possa disporre all’estero di altri stabilimenti. Il tutto, però, a patto che l’attività di gestione ordinaria venga svolta prevalentemente in Italia.

La residenza dei trust

Interessanti indicazioni circa la residenza fiscale dei trust vengono offerti dal punto 2, parte II della circolare n. 20/E/2024.

Più precisamente viene ribadito come non cambia rispetto al passato la presunzione di residenza nello Stato italiano dei trust istituiti in Paesi che non consentono un adeguato scambio di informazioni con l’Italia.

Pertanto, devono ancora considerarsi residenti in Italia i trust e gli altri soggetti simili, istituiti in Stati che non consentono uno scambio di informazioni, in cui uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari è fiscalmente residente nello Stato italiano.

A tal fine ricordiamo che gli Stati che non consentono un adeguato scambio di informazioni sono i Paesi non contemplati nella ***“white list”*** di cui al DM del 4.9.1996.

Sempre con riferimento ai trust l'Ufficio, nella circolare n. 20/E/2024, fa notare come il Legislatore abbia modificato la presunzione in base alla quale si considerano residenti nel territorio italiano, salvo prova contraria, i trust istituiti in un Paese diverso da quelli di cui al DM 4.9.1996, quando successivamente alla loro costituzione un soggetto residente effettua a favore del trust un trasferimento:

- di proprietà di beni immobili;
- di diritti reali immobiliari, anche per quote;
- di vincoli di destinazione sugli immobili.

In pratica, indipendentemente dalla residenza fiscale del beneficiario un trust istituito in uno Stato che non consente un adeguato scambio di informazioni si presume residente nello Stato italiano se un disponente residente in Italia apporta beni immobili.

Sul punto ricordiamo che, in base a quanto precisato nella circolare n. 48/E/2007, deve trattarsi di beni immobili ubicati in Italia. Dalla disposizione, infatti, questa precisazione non si ricavava affatto.

Premesso ciò, evidenziamo come la novità rispetto al passato sia rappresentata dalla possibilità per il contribuente di fornire prova contraria anche per questa presunzione.

È pur vero, comunque, che anche in precedenza gli operatori ritenevano che la prova contraria potesse essere concessa al contribuente data la natura antiabusiva della norma e data la sua formulazione non proprio chiara, corretta in parte dalla citata circolare n. 48/E/2007.