

Il trasferimento di residenza fiscale in Italia ai tempi del Covid-19

L'incidenza dell'elemento soggettivo ai fini del radicamento



Giorgio Infranca
Tax Lawyer,
Founder Studio Infranca |
Avvocati Tributaristi, Milano



Lorenzo Pavoletti
Presidente UGDCEC Milano



Pietro Semeraro
Tax Lawyer,
Studio Infranca |
Avvocati Tributaristi, Milano

L'improvvisa crisi internazionale determinata dal diffondersi del Covid-19 ha stravolto, improvvisamente e tragicamente, la nostra quotidianità. La restrizione alla libertà di spostamento imposta dalle autorità statali, le preclusioni al muoversi da una parte all'altra del mondo con rapidità, così come eravamo abituati a fare, ha costretto in molti a rivedere i propri programmi di vita. Sebbene il grado di isolamento forzato sia differente da Paese a Paese, il denominatore appare comune: la maggior parte delle persone sono costrette a rimanere in casa. La velocità con cui la pandemia si è diffusa ha fatto sì che molte persone siano state costrette a rimanere in un determinato Paese, spesso contrariamente alla propria volontà. Occorre, dunque, chiedersi se questo status di immobilismo forzato possa comportare conseguenze in termini di radicamento della residenza fiscale. L'OCSE, in un documento dello scorso 3 aprile firmato dal suo segretario generale, ha dettato alcune linee guida sull'argomento, richiamando naturalmente il Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni e le regole ivi previste. L'Italia, ad oggi, non ha adottato alcuna specifica indicazione in materia, e pertanto occorre affrontare il tema alla luce dei principi generali che, ordinariamente, governano l'acquisizione della residenza fiscale delle persone fisiche nel bel Paese.

I. Introduzione

I trasferimenti di residenza delle persone fisiche, in un contesto internazionale di mobilità crescente, sono sempre oggetto di attenzione da parte delle autorità fiscali.

Dall'individuazione della residenza dipende infatti, nella maggior parte dei casi, l'assoggettamento ad imposizione globale nel relativo luogo di radicamento.

Le misure restrittive alla circolazione delle persone imposte dagli Stati per contenere la diffusione del virus Covid-19 potrebbero aver determinato alcuni casi di "immobilismo forzato" o al contrario reso necessari "ritorni" improvvisi nei Paesi d'origine, magari prima dell'esplosione globale della pandemia.

Si pensi all'impossibilità per il residente italiano di tornare a casa dopo una breve vacanza o un breve viaggio di lavoro o, al contrario, alla necessità per il cittadino italiano residente all'estero, di ritornare in Italia per assistere i propri cari.

Non solo. Le misure restrittive in discorso potrebbero aver inciso in maniera significativa su trasferimenti di residenza già pianificati e in corso di perfezionamento allo scoppio della pandemia.

In questo senso, occorre rivolgere l'attenzione verso tutti quei soggetti che avevano programmato da tempo il proprio trasferimento di residenza in Italia per usufruire, ad es., delle norme di favore previste per i lavoratori impatriati di cui all'art. 16 del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 147/2015, per i "neo-residenti" di cui all'art. 24-bis del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) o per i pensionati di cui all'art. 24-ter TUIR.

L'OCSE, con un documento firmato dal suo segretario generale, ha fornito in data 3 aprile 2020, delle linee guida agli Stati; indicazioni che ovviamente entrerebbero in gioco in ipotesi di "doppia residenza".

In molti casi è però sufficiente l'esame della normativa nazionale italiana e la sua interpretazione giurisprudenziale per

I. Introduzione.....	67
II. Il concetto di residenza fiscale nel diritto tributario italiano.....	68
III. La rilevanza dell'immobilismo forzato imposto dal "Covid-19" ai fini dell'acquisizione o del mantenimento della residenza fiscale in Italia.....	68
IV. La residenza convenzionale e le linee guida diffuse dall'OCSE il 3 aprile 2020.....	70
V. Conclusioni.....	71

escludere o, al contrario, determinare, l'incidenza dell'immobilismo forzato ai fini del radicamento della residenza fiscale.

Da qui, dunque, bisogna partire.

II. Il concetto di residenza fiscale nel diritto tributario italiano

È essenziale innanzitutto offrire una disamina generale del concetto di residenza fiscale nel diritto tributario italiano.

Ai sensi dell'art. 2, comma 2, TUIR, *"si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile"*.

Le risultanze anagrafiche, il domicilio e la residenza sono ai sensi di tale disposizione i tre presupposti per l'acquisizione della residenza fiscale italiana; essi sono alternativi tra loro: al fine di stabilire la residenza fiscale, è sufficiente dunque la presenza di uno solo di essi.

Con riferimento al primo requisito dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente (APR), trattasi di un dato meramente formale, frutto della precisa volontà legislativa di ancorare a una circostanza di immediata riscontrabilità l'identificazione del soggetto passivo d'imposta.

Nonostante la dottrina più attenta^[1] e qualche giudice di merito illuminato^[2] abbiamo ritenuto diversamente, l'iscrizione anagrafica costituisce per la Suprema Corte di Cassazione^[3] presunzione assoluta di residenza in Italia, senza possibilità, quindi, di prova contraria, con tutti gli obblighi fiscali che ne conseguono^[4].

Con riguardo alla residenza, essa è definita dall'art. 43, comma 2, del codice civile (c.c.) come *"il luogo in cui la persona ha la dimora abituale"*. È, quindi, determinata dall'abituale volontaria

dimora di una persona in un dato luogo. Conseguentemente, concorrono ad instaurare tale relazione giuridicamente rilevante, sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo, sia l'elemento soggettivo – e su questo aspetto si tornerà in seguito – della volontà di rimanervi, la quale è normalmente compenetrata nel primo elemento.

La residenza pertanto non viene meno per assenze più o meno prolungate dovute alle particolari esigenze della vita moderna, quali ragioni di studio, di lavoro, di cura o di svago.

Con riguardo, infine, al domicilio, esso, ai sensi dell'art. 43, comma 1, c.c., è il luogo in cui una persona *"ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi"*.

La Suprema Corte accoglie, come noto, ai fini fiscali, una nozione molto ampia di domicilio, in linea del resto con la prassi dell'Amministrazione finanziaria italiana, ricomprendendo nella nozione di *"affari ed interessi"*, di cui all'art. 43, comma 1, c.c., non solo i rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche quelli morali, sociali e familiari.

Tematica ancora oggi non pienamente risolta riguarda, invece, il rapporto di prevalenza tra gli interessi economici/patrimoniali e quelli personali/affettivi, posto che ad oggi non vi è ancora un consolidato orientamento da parte della Suprema Corte di Cassazione^[5].

Tutti i requisiti previsti dall'art. 2, comma 2, TUIR devono risultare combinati con l'elemento temporale che è integrato dal perdurare delle situazioni giuridiche così delineate *"per la maggior parte del periodo d'imposta"*. Tale locuzione va intesa come lasso di tempo superiore a 183 giorni nell'arco di un anno solare, che diventano 184 qualora l'anno fosse bisestile.

III. La rilevanza dell'immobilismo forzato imposto dal "Covid-19" ai fini dell'acquisizione o del mantenimento della residenza fiscale in Italia

Come anticipato nell'introduzione, le misure restrittive alla libera circolazione delle persone imposte dagli Stati per contenere la diffusione del virus Covid-19 potrebbero aver determinato alcuni casi di *"immobilismo"* forzato o, addirittura, di *"attivismo"* forzato.

Partendo dall'ultima ipotesi, si fa riferimento al soggetto, tipicamente cittadino italiano, residente all'estero che (verosimilmente) poco prima dello scoppio internazionale della

[1] Per tutti si veda GUGLIELMO MAISTO, *Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in: Riv. dir. trib., 1998, p. 221 ss.

[2] Si veda in questo senso la sentenza della Commissione Tributaria Provinciale (C.T.R.) della Puglia, del 16 gennaio 2017, ove si è affermato che *"l'applicazione di qualsivoglia strumento presuntivo non può avvenire in maniera asettica e automatica, dovendo esso, per converso, avere riguardo necessariamente alla reale capacità contributiva ex art. 53 Cost."*.

[3] Da ultimo cfr. Cass. n. 21970/2015;

[4] Ciò non significa però che il contribuente sarà necessariamente assoggettato a imposizione in Italia, potendo trovare applicazione le convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI). Sotto questo aspetto occorre anche evidenziare l'inversione di tendenza del Legislatore Italiano che, con il cd. Decreto Crescita (art. 5 del Decreto Legge [D.L.] n. 34/2019), al fine consentire a coloro che non si erano iscritti all'Anagrafe dei Cittadini Residenti all'Estero (AIRE) di accedere al regime degli impatriati, ha ritenuto di richiamare la nozione di residenza convenzionale e, dunque, di rinviare ai criteri di cui all'art. 4, par. 2, del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE) (cd. tie break rules). Come affermato in dottrina peraltro *"il sostanziale superamento – proposto dal Legislatore con il Decreto Crescita – della tesi circa la valenza di presunzione assoluta, ai fini del radicamento della residenza, del dato meramente formale rappresentato dalle risultanze anagrafiche, deve senz'altro produrre i suoi effetti, come si diceva in apertura, anche al di là dal campo di applicazione dei regimi agevolativi di cui artt. 16 del D. Lgs. n. 147/2015 e 44 del D.L. n. 78/2010 (GIORGIO INFRANCA/PIETRO SEMERARO, Mancata iscrizione AIRE: verso il superamento della presunzione assoluta, in: Sole 24 ore, Norme e Tributi Plus, 13 maggio 2019)*.

[5] Infatti, sebbene l'orientamento consolidato dava prevalenza ai rapporti personali affettivi, con la sentenza n. 6501 del 31 marzo 2015, la Corte di Cassazione ha, invece, inteso enfatizzare il centro degli interessi economici (piuttosto che il centro dei legami affettivi e personali) quale criterio per individuare la residenza fiscale dell'individuo. Con la successiva sentenza n. 12311 del 15 giugno 2016, la Corte di Cassazione è però tornata all'impostazione precedente precisando che *"ai fini della determinazione del luogo della residenza normale si riconosce la preminenza dei legami professionali e personali dell'interessato in un luogo determinato"*, intendendo con ciò *"la presenza fisica di quest'ultimo nonché quella dei suoi familiari, la disponibilità di un'abitazione, il luogo di esercizio delle attività professionali e quello in cui vi siano interessi patrimoniali"*. Da ultimo, la Cassazione, con la sentenza n. 32992/2018, ha riaffermato la prevalenza degli interessi economici in linea la sentenza 6501/2015 – che peraltro richiama espressamente – qualificando come attualmente recessivo l'orientamento opposto.

pandemia, non sentendosi più “al sicuro” nel Paese che lo “ospita”, abbia deciso di tornare in Italia, ovvero nel proprio paese d’origine, anche per dare assistenza ai propri affetti, magari anziani rimasti in Italia.

Tra i casi di “*immobilismo*” forzato, si possono invece segnalare almeno due fattispecie. Si pensi innanzitutto al cittadino e residente italiano impossibilitato a tornare a casa dopo una breve vacanza o un breve viaggio d’affari all’estero.

Possiamo poi trovarci dinnanzi a un soggetto, anche cittadino straniero, che, invece, aveva programmato di trasferire la propria residenza fiscale in Italia per il periodo di imposta 2020 e che si trovi nell’impossibilità materiale di attuare il trasferimento desiderato entro il limite temporale dei 183 giorni (in pratica, entro il 30 giugno 2020).

In questo senso, vanno sicuramente annoverati tutti quei soggetti che intendano trasferire o ritrasferire in Italia la propria residenza attratti dalle normative tributarie italiane di vantaggio, previste rispettivamente dall’art. 16 D.Lgs. n. 147/2015 (lavoratori impatriati), dall’art. 24-bis TUIR (neo-residenti), o dall’art. 24-ter TUIR (pensionati).

Orbene, occorre chiedersi se, nelle fattispecie appena descritte, le restrizioni imposte dalla crisi pandemica, possano avere una ricaduta o meno ai fini dell’acquisizione o il mantenimento della residenza fiscale in Italia.

Innanzitutto, è necessario esaminare l’impatto del primo criterio previsto dall’art. 2 TUIR, rappresentato dall’iscrizione delle liste anagrafiche della popolazione residente.

È chiaro che per il cittadino italiano, regolarmente iscritto all’APR, che si sia trovato all’estero, transitoriamente, per motivi di lavoro o di piacere e sia rimasto “bloccato”, continuerà ad operare la presunzione (assoluta) di residenza in Italia di cui si è detto al paragrafo precedente; in questo caso pertanto si potrà eventualmente porre un tema di “doppia residenza” legato alla possibile acquisizione della residenza estera, tema su cui si tornerà nel prosieguo.

Il criterio formale dell’iscrizione anagrafica sarà, invece, essenzialmente “neutro” per quanto riguarda il soggetto, regolarmente iscritto all’AIRE, che abbia deciso di tornare in Italia prima o durante lo scoppio dell’epidemia. L’iscrizione del cittadino all’AIRE non è, infatti, elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia, allorché l’Amministrazione finanziaria accerti la sussistenza degli altri due requisiti, ovvero la residenza o il domicilio.

Con riguardo, invece, ai soggetti (ad es., lavoratori impatriati, neo-residenti, pensionati) che avevano in programma di attuare il trasferimento in Italia, risulta difficile poter perfezionare l’iscrizione alle liste anagrafiche italiane senza una materiale “presenza” degli stessi nel territorio dello Stato. È vero che la dichiarazione di residenza oggi può essere effettuata anche in modalità telematica, ma la stessa sarebbe verosimilmente resa inefficace dall’esito del controllo in loco effettuato entro i successivi 45 giorni dagli uffici competenti;

controllo volto ad accertare l’effettiva dimora abituale all’indirizzo dichiarato.

Passando adesso agli altri due requisiti, come detto, l’art. 2 TUIR richiama le nozioni civilistiche di “*residenza*” e “*domicilio*” sulle quali sembra opportuno svolgere qualche ulteriore approfondimento rispetto alle argomentazioni generali sopra esposte, specie con riguardo all’elemento soggettivo che le caratterizzano.

Con riguardo alla “*residenza*”, essa, come sopra detto, è definita dall’art. 43, comma 2, c.c. come “*il luogo in cui la persona ha la dimora abituale*”.

Per l’acquisizione della residenza civilistica, secondo la giurisprudenza^[6], occorrono due presupposti che devono sussistere contestualmente, ovvero il vincolo con il territorio, dato dal termine “*dimora*”, e l’elemento soggettivo della volontarietà, che risulta dal concetto di “*abitudine*”.

Proprio per il fatto che i due presupposti devono sussistere contestualmente, la residenza infatti, come detto, non viene meno quando la persona, per questioni di lavoro o per altra causa, si sposti al di fuori del comune di residenza, conservando l’abitazione e rientrandovi quando possibile, dimostrando l’intenzione di mantenere un legame stabile con il luogo.

In questo senso, la Corte di Cassazione ha evidenziato che “[i]l requisito dell’abitudine della dimora, necessario affinché la dimora stessa costituisca residenza (art. 43, comma 2, c.c.), presuppone non soltanto l’oggettivo protrarsi della permanenza in un determinato luogo, ma anche la volontà di rimanere stabilmente nel luogo medesimo. Ne consegue che un prolungato allontanamento dalla residenza non vale, di per sé, a dimostrare lo spostamento della residenza medesima nel luogo di dimora, occorrendo a tal fine la prova che esso si ricolleggi ad una volontà di stabile inserimento in quel diverso luogo, e, quindi, non a motivi e ragioni di ordine contingente”^[7].

La giurisprudenza meno recente^[8] ha evidenziato la natura di “*res facti*” della nozione di “*residenza*”, dando prevalenza alla situazione di fatto rispetto all’elemento soggettivo dell’intenzionalità, che viene dunque dato per presunto e ricompreso nell’elemento oggettivo.

Quanto al secondo criterio del domicilio, esso, ai sensi dell’art. 43, comma 1, c.c., è il luogo in cui una persona “*ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi*”.

La giurisprudenza civile^[9] ha attribuito al domicilio – in contrapposizione alla nozione di residenza – la natura di *res juris*, dando, quindi, privilegio all’elemento soggettivo, ritenendo

[6] Tra le tante, Cass., 5 febbraio 1985, n. 791, ove si afferma che la residenza è determinata dall’abituale volontaria dimora di una persona in un dato luogo, sicché concorrono ad instaurare tale relazione giuridicamente rilevante sia il fatto oggettivo della stabile permanenza in quel luogo, sia l’elemento soggettivo della volontà di rimanervi.

[7] Cass., 23 febbraio 1977, n. 792.

[8] Cfr. Cass. n. 428/1950; Cass. n. 3322/1960; Cass., 3 maggio 1980, n. 2936.

[9] Si veda Cass., 29 dicembre 1960, n. 3322; Cass., 4 luglio 1956, n. 2433.

che l'effettiva presenza della persona si presuma nel luogo in cui il contribuente manifesti l'intenzione di stabilire la sede principale dei propri affari ed interessi. Anche secondo il parere dell'Amministrazione finanziaria^[10], il "*domicilio*" richiama una situazione giuridica caratterizzata dalla volontà di stabilire e conservare in un determinato luogo la "*sede principale dei propri affari ed interessi*" che, come tale, è indipendente dall'effettiva presenza fisica del soggetto.

La dottrina^[11] ha criticato tale impostazione rilevando che anche con riguardo al "*domicilio*", l'elemento determinante debba essere individuato nella materiale (in senso strettamente fattuale) esistenza del centro degli affari ed interessi.

Conseguentemente, la mera volontà di costituire e mantenere un centro di affari ed interessi in un dato luogo che non sia accompagnata dal verificarsi del presupposto fattuale del radicamento, non può considerarsi sufficiente ai fini della sussistenza del domicilio.

L'elemento dell'intenzionalità deve essere dunque verificato in concreto in modo tale che la volontà di stabilire il proprio centro degli interessi in un determinato luogo sia riconoscibile all'esterno.

In questo senso, anche la Corte di Cassazione ha avuto modo di affermare che il centro degli interessi vitali del soggetto vada determinato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente e "*in modo riconoscibile dai terzi*"^[12].

Calando i concetti sopra esposti nell'ambito delle fattispecie sopra individuate, possiamo senz'altro evidenziare la chiara sussistenza dell'elemento soggettivo, volto al mantenimento della residenza fiscale italiana (senza contare peraltro il dirimente, come detto, mantenimento dell'iscrizione anagrafica) nel caso del soggetto che sia rimasto bloccato in un Paese straniero, ove si era recato transitoriamente per vacanza o per lavoro. Come ripetuto più volte, la residenza non viene infatti meno quando la persona, per questioni di lavoro o per altra causa, si sposti al di fuori del Comune di residenza, conservandovi l'abitazione e rientrandovi quando possibile, dimostrando l'intenzione di mantenere un legame stabile con il luogo. Resta fermo in questo caso il tema di una possibile acquisizione della residenza fiscale estera, da risolvere alla luce delle CDI, aspetto sul quale torneremo.

Sembra, invece, più complicata la verifica dell'elemento soggettivo nel caso del cittadino italiano, ma residente all'estero,

che abbia deciso di ritornare in Italia (o ne sia stato costretto) poco prima o durante lo scoppio della pandemia.

Infatti, in questo caso bisognerebbe indagare, nel concreto, le effettive motivazioni che hanno spinto il soggetto al ritorno nel proprio Paese d'origine, poiché non è possibile escludere che tale ritorno rappresenti espressione di una volontà di ricongiungimento al proprio centro di interessi vitali, rimasto effettivamente in Italia.

Con riguardo, invece, a tutti quei soggetti che avevano programmato di trasferirsi fiscalmente in Italia a partire dal periodo di imposta 2020, è il caso di distinguere i soggetti che hanno già compiuto, prima dell'esplosione della pandemia, alcuni atti preparatori e funzionali al trasferimento in Italia (come, ad es., la stipula di un contratto di lavoro, l'acquisto di un immobile, l'iscrizione dei figli ad una scuola italiana) dai soggetti che, invece, non hanno ancora messo in esecuzione alcun atto preparatorio.

Orbene, mentre nell'ultimo caso, appare difficile immaginare in capo a tali soggetti l'acquisizione della residenza fiscale italiana, essendo, come detto, insufficiente la sola e teorica sussistenza dell'elemento dell'intenzionalità del trasferimento, nel primo caso, invece, gli atti preparatori compiuti potrebbero senz'altro costituire quegli elementi, riconoscibili all'esterno, idonei a dimostrare, nei fatti, la volontà di stabilire in Italia la "*sede principale dei propri affari ed interessi*", così integrando la nozione di "*domicilio*" di cui all'art. 43, comma 1, c.c.

IV. La residenza convenzionale e le linee guida diffuse dall'OCSE il 3 aprile 2020

Nell'ipotesi in cui, con riferimento alle fattispecie sopra individuate, all'acquisizione o al mantenimento della residenza fiscale italiana, si accompagnasse anche l'acquisizione o il mantenimento della residenza fiscale estera in ossequio al diritto nazionale straniero, ci troveremmo dinanzi ad una tipica ipotesi di "doppia residenza", che bisognerà risolvere secondo le CDI, qualora esistenti.

In via generale, occorre, come noto, far riferimento all'art. 4 M-OCSE (su cui sono plasmate le diverse CDI) che prevede, al par. 2, una serie di regole (le cd. "*tie breaker rules*") volte a individuare, convenzionalmente, il Paese di residenza del percettore del reddito.

In particolare, allorquando una persona fisica possa essere considerata residente in entrambi gli Stati contraenti la sua situazione va determinata applicando la prima "*tie breaker rule*", ossia verificare in quale Stato si trova l'abitazione permanente. Se il soggetto possiede un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, sarà considerato residente nello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali). Nel caso in cui il centro degli interessi vitali non possa essere determinato, o se il contribuente ha il proprio centro degli interessi vitali in entrambi gli Stati contraenti, lo Stato dove egli ha la sua dimora abituale sarà considerato lo Stato di residenza. Se detta persona ha la dimora abituale in entrambi gli Stati, o in alcuno di essi, sarà decisiva la nazionalità.

[10] Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate, del 2 dicembre 1997, n. 304/E.

[11] Si veda: FRANCESCO CARNELUTTI, Note critiche intorno ai concetti di domicilio, residenza e dimora nel diritto positivo italiano, in: Archivio Giuridico, Pisa, 1905, p. 39 ss.; LUIGI MONTUSCHI, Del domicilio e della residenza, in: Antonio Scialoja/Giuseppe Branca (a cura di), Comm. cod. civ., Bologna-Roma 1970, p. 11; V. TEDESCHI, Domicilio, residenza e dimora, in: Noviss. dig. it., App., Torino 1982, p. 166.

[12] Da ultimo cfr. Cass. civ. n. 32992/2018; nello stesso senso: Cass. sent. n. 6501 del 2015; Cass. 18 novembre 2011 n. 24246; Cass. 15 giugno 2010 n. 14434.

Come anticipato nell'Introduzione, l'OCSE, mediante un documento dello scorso 3 aprile sottoscritto dal proprio segretario generale, in considerazione dell'esplosione della pandemia Covid-19, ha ritenuto opportuno dettare alcune linee guida anche in materia di residenza fiscale delle persone fisiche^[13].

L'OCSE, in particolare, prende di riferimento due scenari, in parte sovrapponibili a quelli proposti nel presente contributo.

Il primo scenario è rappresentato dalla persona temporaneamente lontana da casa (in vacanza o per lavoro) rimasta bloccata nel Paese ospitante a causa della crisi del Covid-19 ove ottiene la residenza nazionale.

Il secondo scenario è, invece, rappresentato dalla persona che lavora in un Paese (il "Paese d'origine attuale") e vi ha acquisito lo status di residente, ma ritorna temporaneamente nel "Paese d'origine precedente" a causa dell'emergenza Covid-19. Si tratta di un soggetto che potrebbe non aver mai perso lo status di residente del precedente Paese di origine in base alla legislazione nazionale, oppure che potrebbe riacquistare lo status di residente al suo ritorno.

Nel primo caso, secondo le linee guida, è improbabile che la persona acquisisca lo status di residente nel Paese in cui si trova temporaneamente a causa di circostanze straordinarie. Infatti, anche se per sussistenza del requisito temporale, tale soggetto fosse considerato residente nel Paese ospitante, la persona non sarebbe residente di quel Paese ai fini convenzionali. Una tale dislocazione temporanea non dovrebbe, quindi, avere implicazioni fiscali. Le *tie breaks rules* premierebbero, infatti, la residenza nel Paese d'origine. Sarebbe, infatti, sufficiente la prima delle regole sopra indicate per escludere la residenza nel Paese ospite: è assai improbabile che la persona in questione abbia una "abitazione permanente" a disposizione nel Paese ospitante.

Nel secondo caso, per le linee guida, è ancora una volta improbabile che la persona riacquisti lo status di residente per essere temporaneamente ed eccezionalmente nel precedente Paese di origine.

È pur vero – precisano sempre le linee guida – che, in questo secondo caso, l'applicazione delle stesse regole della CDI produce un risultato più incerto perché l'attaccamento della persona al precedente Stato di origine potrebbe essere più forte.

Il documento in esame, ritiene che, per dirimere tale situazione, potrebbe venire in gioco la regola di cui all'art. 4, par. 2, lett. c, M-OCSE, la quale fa riferimento al luogo dove si trova la "dimora abituale" del contribuente, abitudine da verificare sulla base dei tre criteri indicati nel par. 19 del Commentario, vale a dire "frequenza", "durata" e "regolarità" dei soggiorni. È necessario che i soggiorni si contestualizzino nella consuetudinaria ("settled routine") vita della persona e non siano riconducibili a

situazioni temporanee. Si tratterebbe, dunque, di analizzare la posizione in un periodo sufficiente ad accertare le abituali condizioni di vita, avendo cura di considerare periodi nei quali non sussistono modifiche rilevanti nella propria situazione personale.

L'OCSE ha, infine, invitato gli Stati, seguendo l'esempio di Irlanda, Regno Unito e Australia, a fornire chiarimenti sull'applicazione delle disposizioni interne in materia.

V. Conclusioni

L'Italia, ad oggi, non ha adottato alcuna specifica indicazione in materia di residenza fiscale^[14] e, pertanto, le relative criticità che possono sorgere a seguito della crisi epidemiologica devono essere affrontate e risolte alla luce dei principi generali sopra richiamati.

Un intervento chiarificatore sarebbe in ogni caso auspicabile (anche solo in pura ottica attrattiva) soprattutto con riferimento alla posizione di quei soggetti (lavoratori impatriati, neo-residenti, pensionati) che intendono perfezionare il trasferimento della residenza fiscale in Italia per il periodo di imposta 2020, dando, ad es., adeguato peso ai fini dell'acquisizione della residenza fiscale, al compimento degli atti preparatori sopra descritti.

Per quanto concerne invece le altre fattispecie descritte, vale la pena richiamare, oltre le linee guida OCSE, anche i chiarimenti già forniti da altri Paesi con legislazioni simili alla nostra, quali ad es. la Francia.

La Francia, in particolare, con una risposta pubblicata sul sito dell'Amministrazione finanziaria^[15] ha, infatti, espressamente escluso la rilevanza dell'immobilismo forzato imposto dal Covid-19 ai fini del radicamento della residenza fiscale francese, precisando che fini dell'art. 4B-1 "du Code Général des impôts" per domicilio si intende il luogo in cui il contribuente vive abitualmente e ha il centro dei suoi interessi familiari, senza tener conto dei soggiorni temporanei altrove dovuti alle esigenze della professione o a, come nel caso di specie, circostanze eccezionali. Pertanto, un soggiorno temporaneo in Francia, o un divieto di spostamento deciso dal paese di residenza, non è tale da caratterizzare un domicilio fiscale in Francia ai sensi dell'art. 4B di cui sopra. Viene inoltre precisato che alle stesse conclusioni si perviene anche alla luce delle CDI.

Vale, infine, la pena ricordare che l'elemento temporale minimo per l'acquisizione della residenza fiscale in Italia (183 giorni) è irrilevante con riferimento al trasferimento verso l'Italia di soggetti provenienti da Paesi (Svizzera e Germania) con i quali sia stata stipulata una CDI ove si prevede espressamente il cd.

^[13] Per una puntuale analisi si veda: STEFANO DORIGO, Emergenza sanitaria e trattati contro le doppie imposizioni, in: NF, Edizione speciale Coronavirus II, pp. 45-50.

^[14] Si segnala il disposto dell'art. 24 D.L. n. 23/2020, che sospende – per tutto il periodo compreso dal 23 febbraio al 31 dicembre 2020 – i termini per il trasferimento della residenza per maturare legittimamente il beneficio della prima casa ai fini dell'imposta di registro.

^[15] La risposta è rinvenibile al seguente link: <https://www.impots.gouv.fr/portail/international-particulier/residence-fiscale-et-confinement-crise-covid> (consultato il 30.04.2020).

meccanismo dello *split year*^[16] o frazionamento del periodo d'imposta.

Il meccanismo dello "*split year*" prevede infatti che la persona fisica che abbia trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro "*spezzi*" la propria residenza fiscale fra i due Stati, a partire dalla data del trasferimento del domicilio (cd. *split year*).

[16] Il meccanismo del frazionamento del periodo di imposta viene ritenuto applicabile ai soli casi in cui lo prevedono le pattuizioni convenzionali come nel caso della CDI tra Italia e Svizzera o della CDI tra Italia e Germania. Nella Risoluzione del 3 dicembre 2008, n. 471/E, l'Agenzia delle Entrate ha, infatti, precisato che l'art. 2 TUIR "*non può essere interpretato nel senso di ammettere l'applicazione della regola del frazionamento del periodo d'imposta*", se non quando il criterio in questione è previsto in modo specifico dalla CDI stipulata dall'Italia con l'altro Paese coinvolto. Nello stesso senso, si è pronunciata anche la C.T.R. dell'Abruzzo con la sentenza n. 1155/3/2018 (cfr. commento alla sentenza di GIORGIO INFRANCA, pubblicato in data 11 gennaio 2019 sul Sole 24 Ore, NT Fisco Plus, dal titolo "*Residenza all'estero, nessun frazionamento del periodo se non lo prevede la convenzione*").