

La residenza fiscale in Italia ai tempi del Covid-19

La risposta del MEF alla richiesta di chiarimenti sulla determinazione del criterio di residenza fiscale durante la pandemia



Francesca Amaddeo

Avvocato, Dottoressa di ricerca in Diritto dell'Unione Europea e Ordinamenti Nazionali, Docente-ricercatrice del Centro competenze tributarie della SUPSI

La limitazione della libertà personale, che ancora ad oggi permane in taluni Stati, determinata dalla pandemia derivante dal Covid-19 ha o rischia di avere in un prossimo futuro un impatto rilevante anche nella determinazione di alcuni aspetti fiscali.

Consapevole di tale eventualità, l'OCSE ha reso nel mese di aprile di quest'anno un breve documento^[1] laddove invitava gli Stati a considerare la pandemia come una circostanza eccezionale e, per non aggravare le posizioni sia dei contribuenti sia delle amministrazioni finanziarie, a continuare ad applicare le medesime regole dello *status quo ante*.

Tra le diverse fattispecie considerate, tra cui il fenomeno del frontalierato, della stabile organizzazione e della sede di direzione effettiva, l'OCSE analizzava anche la problematica inerente la residenza fiscale del contribuente.

Com'è noto, le raccomandazioni OCSE non hanno alcun valore vincolante se non trasposte all'interno di appositi accordi internazionali.

Se, da un lato, alcuni Stati, tra cui Irlanda^[2], Regno Unito^[3], Australia^[4], si sono premurati di prendere posizione sul tema, agevolando così la comprensione del trattamento fiscale di chi si è trovato vincolato sul loro territorio o, diversamente, bloccato all'estero, l'Italia, ancora, non ha fornito alcuna chiara direttiva.

[1] OCSE, Secretariat Analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis, in: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/> (consultato il 10.12.2020).

[2] Per maggiori dettagli si veda: <https://www.revenue.ie/en/jobs-and-pensions/tax-residence/index.aspx> (consultato il 10.12.2020).

[3] Per maggiori dettagli si veda: <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/residence-domicile-and-remittance-basis/rdrm13410> (consultato il 10.12.2020).

[4] Per maggiori dettagli si veda: <https://www.ato.gov.au/General/COVID-19/Support-for-individuals-and-employees/Residency-and-source-of-income/> (consultato il 10.12.2020).

All'uopo, pertanto, è stata presentata in data 28 settembre 2020 un'interpellanza^[5] laddove alcuni Parlamentari chiedevano, per l'appunto, lumi sul tema, rappresentando che "sia la mobilità nazionale che internazionale hanno risentito e continuano a risentire delle misure di contenimento del Covid-19".

Il 3 dicembre 2020, il Ministero dell'Economia e delle Finanze (MEF) ha risposto fornendo una classica risposta all'italiana^[6].

Preso atto, infatti, delle richieste, il MEF ribadisce di essere a conoscenza delle straordinarie circostanze che hanno comportato limiti alla mobilità oltre che ingenerato confusione relativamente all'applicazione del diritto.

Da un lato, si afferma la condivisione della linea seguita dall'OCSE, nel mantenere l'applicazione delle norme così come nella fase antecedente al manifestarsi della crisi sanitaria che tutt'oggi affligge la comunità internazionale e si ribadisce il contributo concreto dell'Italia dato dalla stipula da parte della Penisola di accordi amichevoli con Austria^[7], Francia e Svizzera^[8], stando ai quali i lavoratori dipendenti (e frontalieri risultano assoggettati alle specifiche disposizioni convenzionali, anche qualora gli stessi, a causa dell'emergenza, non oltrepassino più abitualmente la frontiera o, comunque, svolgano la propria attività lavorativa in uno Stato diverso

[5] Interrogazione a risposta in commissione n. 5-04654, presentata da Ungaro Massimo, lunedì 28 settembre 2020, seduta n. 399.

[6] Risposta scritta pubblicata Giovedì 3 dicembre 2020 nell'allegato al bollettino in Commissione VI (Finanze) n. 5-04654, in: <https://aic.camera.it/aic/scheda.html?numero=5-04654&ramo=C&leg=18> (consultato il 10.12.2020).

[7] Accordo amichevole sottoscritto tra Italia ed Austria relativamente agli effetti del Covid-19 sull'art. 15, par. 4 della Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata tra i due Paesi, in vigore dal 27 giugno 2020, in: <https://www.finanze.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/ACCORDO-ITALIA-AUSTRIA-FRONTALIERI-Covid-19.pdf> (consultato il 10.12.2020).

[8] Accordo amichevole sottoscritto tra Italia e Svizzera relativamente agli effetti del Covid-19 sull'applicazione dell'art. 15, par. 1 e 4 e dell'Accordo sui frontalieri del 3 ottobre 1974, in vigore dal 20 giugno 2020, in <https://www.finanze.it/export/sites/finanze/.galleries/Documenti/Varie/Allegato-3-20200618-covid-19-frontalieri-accordo-amichevole-di-portata-generale-FINALE.pdf> (consultato il 10.12.2020).

da quello di residenza fiscale. Non senza una nota critica si rappresenta come se gli accordi succitati non sembrerebbero riferirsi, come specificato dal MEF ai lavoratori dipendenti e ai lavoratori frontalieri, bensì solo a questi ultimi.

Dall'altro, tuttavia, si ribadiscono i criteri previsti dall'art. 2, comma 2 del Testo Unico sulle Imposte sul Reddito (TUIR) ossia alternativamente l'iscrizione alle Anagrafi della Popolazione Residente (APR), il domicilio ovvero la residenza ai sensi del codice civile. La sussistenza di uno solo di questi risulta sufficiente alla verifica di residenza fiscale in Italia, previa comprova dell'elemento temporale: occorre che le situazioni giuridiche perdurino per un periodo non inferiore a 183 giorni all'anno.

Sicché l'iscrizione all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) non è elemento determinante per escludere la residenza fiscale in Italia qualora l'Amministrazione finanziaria accerti la sussistenza del requisito del domicilio e/o della residenza sul suolo italico.

Ricorda, infatti, il MEF che nell'ambito dei criteri designati dall'art. 4 del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE), le cd. regole a cascata o *tie-breaker rules*, avuto riguardo in particolar modo al soggiorno abituale, questo non può ritenersi soddisfatto solo ed esclusivamente prendendo in considerazione il numero di giorni di presenza nel Paese in un dato periodo di riferimento, ma occorre anche valutare il carattere di abitualità del soggiorno, legato a frequenza, durata e regolarità nella vita ordinaria del soggetto interessato.

"Di conseguenza, la circostanza per cui una persona fisica, non residente fiscalmente in Italia, sia stata costretta a prolungare il periodo di soggiorno in Italia a causa della circostanza straordinaria ed eccezionale della pandemia, indipendentemente dalla volontà del soggetto, dovrebbe essere tenuta in considerazione, al fine di stabilire per detta persona una variazione di residenza ai fini del trattato".

Ad ogni modo, conclude il MEF, gli Uffici dell'Amministrazione finanziaria si sono detti disponibili ad assicurare la trattazione di procedure amichevoli con le autorità dei Paesi interessati, qualora sorgano casi di particolare confusione o difficoltà.

Se lo scopo dell'interpellanza presentata era quello di comprendere quali iniziative intenda adottare il governo per garantire ai cittadini AIRE *"di non vedere compromesso il proprio status di residenza fiscale all'estero in ragione di un più prolungato periodo di permanenza in Italia nel 2020"*, anche in considerazione del proliferare di fenomeni come il *South Working*, chi taglia taglia, chi cuce ragguaglia.