Direttore responsabile
ANSELMO CASTELLI

Vice direttore
Stefano Zanon

Coordinamento scientifico
Laurenzia Binda, Stefano Zanon

Coordinatore di redazione
Alessandro Pratesi

Consiglio di redazione
Giuliana Beschi, Laurenzia Binda, Paolo Bisi, Elena Fracassi, Carlo Quiri, Luca Reina

Comitato di esperti
G. Alibrandi, G. Allegretti, O. Araldi, S. Baruzzi, F. Boni, A. Bongi, A. Bortoletto, E. Bozza, B. Bravi, M. Brisciani, P. Clementi, G.M. Colombo, C. Corghi, L. Dall'Oca, C. De Stefanis, S. Dimitri, A. Di Vita, B. Garbelli, A. Guerra, M.R. Gheido, P. Lacchini, P. Meneghetti, M. Nicola, M. Nocivelli, A. Pescari, M. Piscetta, F. Poggiani, C. Pollet, R.A. Rizzi, A. Scaini, S. Setti, L. Simonelli, L. Sorgato, M. Taurino, E. Valcarenghi, L. Vannoni, F. Vollono, F. Zuech

Hanno collaborato a questo numero
L. Binda, S. De Stefanis, S. Dimitri, Eco Ambiente Service Srl, K. Faudone (Progesa Srl), G. Fino, A. Guerra, L. Nardi, C. Pollet, A. Pratesi, L. Reina, S. Setti, A. Sica, L. Sorgato, G. Spanò, E. Torzuoli

Stampa
Tiber Spa - Via Industriale, 24/26
Rodengo Saiano (BS)
Tel. 030/6810155

Editore
Centro Studi Castelli S.r.l.
Via F. Bonfiglio, n. 33 - C.P. 25
46042 Castel Goffredo (MN)
Tel. 0376/775130
Fax. 0376/770151
P. IVA e C.F. 01392340202
lunedì-venerdì
ore 9:00/13:00 - 14:30/18:30
Sito Web: WWW.RATIO.IT
servizioclienti@gruppocastelli.com

Iscrizione al Registro Operatori della Comunicazione n. 3575
Autorizzazione del Tribunale di Mantova n. 9/85
Periodico mensile, spedizione in abbonamento postale

Chiuso per la stampa il 14.02.2024

RATIO

Mensile per l'aggiornamento fiscale e amministrativo

Sommario 3/2024

Editoriale - Tutti a scuola 4

Opinione - Bilancio 2023: ultima sospensione degli ammortamenti 5

Imposte e tasse

Imposte dirette
- Revisione della disciplina dell'Irpef per il 2024 6
- Residenza e domicilio fiscale 8
- Fringe benefit per prestito al dipendente 12
- Adempimento collaborativo 14
- Divieto di compensazione orizzontale in presenza di debiti erariali scaduti 18
- Limite di € 2 milioni per compensazione orizzontale 20
- Compensazione di crediti tributari (non Iva) oltre € 5.000 22

Iva
- Compensazione orizzontale del credito Iva 24
- Richiesta del rimborso Iva annuale 26
- Nuove specifiche tecniche per la fattura elettronica 28
- Ravvedimento fattura con Iva di operatore estero identificato in Italia (TD28) 30
- Fatturazione tax free 32
- Duty free shop semplificato 36

Accertamento
- Certificazione dei compensi per contribuenti minimi e forfetari 38
- Incoerenze impositive nel regime degli immobili strumentali 40

Contenzioso
- Novità del processo tributario in attuazione della delega fiscale 44
- Principi generali dello Statuto del contribuente e contradditorio preventivo 50

Contabilità e bilancio

Bilancio
- Scadenze e adempimenti di bilancio 54
- Svalutazione dei titoli non immobilizzati nel bilancio 2023 58

Revisione
- Mancata nomina dell'organo di controllo nelle Srl 60
- Adeguamento delle esistenze iniziali nelle società soggette a revisione 64

Scritture contabili	- Cessazione del luogo di conservazione delle scritture contabili	**65**
	- Versamento tassa annuale libri sociali 2024	**68**
	- Sopravvenienze da rottamazione delle cartelle di pagamento	**70**
	- Contabilizzazione dell'autoliquidazione Inail	**72**

Pratica professionale

Diritto del lavoro	- Aliquote contributive 2024 Gestione Separata Inps	**74**
Privacy	- Posta elettronica in ambito lavorativo	**76**
Antiriciclaggio	- Casistiche di riciclaggio ai sensi del quaderno UIF	**78**
Finanziamenti	- Finanziamenti agevolati del Microcredito	**80**
Crisi d'impresa	- Diritto dei creditori privilegiati nella ripartizione dell'attivo	**82**
Ambiente	- R.E.N.T.R.I. - Registro Elettronico Nazionale Tracciabilità Rifiuti	**84**

Rubriche

Agevolazioni	- Contributi alle imprese per la certificazione della parità di genere	**86**
	- Agevolazioni per fiere ed eventi	**88**
Scadenzario	- Adempimenti mese di marzo 2024	**90**
Quesiti Agenzia Entrate	- Errata applicazione dell'inversione contabile e recupero dell'Iva	**94**
	- Omesso esercizio del diritto alla detrazione Iva	**95**
Quesito	- Credito d'imposta non spettante o inesistente	**96**

Le tecnologie rendono facile l'accesso al materiale iconografico. Non altrettanto facile è il reperimento delle informazioni sui detentori dei diritti. L'editore dichiara di aver usato ogni mezzo per entrare in contatto con gli eventuali detentori di diritti d'autore del materiale utilizzato, e resta ovviamente disposto ad adempiere gli obblighi di legge.

Indirizzo del sito Web: WWW.RATIO.IT
Posta elettronica: servizioclienti@gruppocastelli.com
Indirizzo Skype: servizioclientiratio

La Redazione è particolarmente grata a coloro che vorranno offrire la propria collaborazione.
Gli elaborati pervenuti saranno pubblicati a discrezione della Direzione della Rivista. La riproduzione di articoli e schemi, anche parziale, è vietata senza autorizzazione scritta dell'Editore.
I contenuti si intendono elaborati soltanto a scopo informativo e divulgativo. Si declina ogni responsabilità rispetto ad un utilizzo improprio del materiale.
Gli schemi di istanze, ricorsi ed ogni altra proposta di elaborato pubblicati costituiscono esempi indicativi, passibili di eventuali integrazioni.
Il riferimento all'articolo di legge deve suggerire al lettore il confronto con la più recente stesura dello stesso.
*****Riproduzione vietata*****
Informativa privacy
Centro Studi Castelli Srl titolare del trattamento tratta i dati personali liberamente conferiti per fornire i servizi indicati. Per i diritti di cui agli artt. da 15 a 22 del Regolamento U.E. 679/2016 e per l'elenco di tutti i Responsabili del trattamento rivolgersi al Responsabile del trattamento, che è il Direttore Responsabile, presso il Servizio Clienti, Via Bonfiglio, n. 33 - 46042 Castel Goffredo (MN) - Tel. 0376-775130 - Fax 0376-770151 - **privacy@gruppocastelli.com**
I dati potranno essere trattati da incaricati preposti agli abbonamenti, al marketing, all'amministrazione e potranno essere comunicati alle società del Gruppo per le medesime finalità della raccolta e a società esterne per la spedizione del periodico e per l'invio di materiale promozionale. L'informativa completa è disponibile all'indirizzo **www.ratio.it/privacy**
Testata volontariamente sottoposta a certificazione di tiratura e diffusione in conformità al Regolamento CSST Certificazione Editoria Specializzata e Tecnica

ANES
ASSOCIAZIONE NAZIONALE EDITORIA PERIODICA SPECIALIZZATA

Nadia Fanelli (1977)
Riscoprire lo straordinario e l'intrigo, nell'ordinario

Nadia Fanelli dipinge l'otium, nella concezione più antica, nella sua ultima serie di opere d'arte dal titolo "Perceptions of Reality". Nata nel 1977, castellana d'origine, nel 2014 tiene la sua prima personale a Milano, allestita nella galleria "Statuto13". Altri appuntamenti importanti della sua carriera sono stati, nel 2017, la "Master Class of Infinity", mostra internazionale che l'ha portata a Londra e Dubrovnik, e nel 2021 l'esposizione permanente di alcune sue opere alla Bocconi Art Gallery. Si aggiungono, inoltre, collaborazioni con gallerie nazionali e straniere, come la Space Art Gallery di Saint Barth (Caraibi), dove è stata presentata, nell'ottobre 2023, la sua opera "Relaxing Day" all'interno della personale "Perceptions of Reality". L'opera della Fanelli trasporta l'osservatore in un momento ordinario, facendo rivivere lo scorrere del tempo quotidiano; più precisamente, nel caso di "Relaxing Day", un pigro sabato trascorso con gli amici sulla spiaggia. Ciò che può sembrare routine a prima vista è trasformato in qualcosa di ipnotico: la scena si smaterializza fino quasi all'astrazione, invitando l'occhio dell'osservatore a guardare più a fondo, al di là della superficie, esplorando non solo la bellezza estetica, ma la filosofia di un tempo liquido che fugge dalla memoria.
Fanelli propone un'arte nata dall'amore per materiali non tradizionali e così amplia la definizione della pittura che diviene l'elemento distintivo dei suoi lavori attuali.

Luca Cremonesi

In copertina:
Nadia Fanelli - Relaxing day" (2023), 50 x 50 - Acrilico, olio, resina e legno

IMPOSTE DIRETTE | imposte e tasse

REVISIONE DELLA DISCIPLINA DELL'IRPEF PER IL 2024

L. 9.08.2023, n. 111 - D. Lgs. 30.12.2023, n. 216 - Circ. Ag. Entrate 6.02.2024, n. 2/E

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- APPROFONDIMENTI

Gli artt. da 1 a 3 D. Lgs. 216/2023 attuano le disposizioni di cui all'art. 5, c. 1, lett. a) L. 111/2023, finalizzate a realizzare la revisione del sistema d'imposizione del reddito delle persone fisiche (Irpef), prevedendone la graduale riduzione, nel rispetto del principio di progressività e nella prospettiva della transizione del sistema verso l'aliquota impositiva unica, attraverso il riordino delle deduzioni dalla base imponibile, degli scaglioni di reddito, delle aliquote d'imposta, delle detrazioni dall'imposta lorda e dei crediti d'imposta. L'art. 5 D. Lgs. 216/2023 dispone l'abrogazione della disciplina relativa all'aiuto alla crescita economica (ACE). Con la circolare n. 2/E/2024 l'Agenzia delle Entrate ha fornito le prime istruzioni operative.

SCHEMA DI SINTESI

IRPEF PER IL PERIODO D'IMPOSTA 2024

⇨

Scaglioni 2024	Aliquote 2024	Imposta dovuta
Fino a € 28.000	23%	23% sul reddito.
Da € 28.001 fino a € 50.000	35%	€ 6.440 + 35% sul reddito che supera i € 28.000 e fino a € 50.000.
Oltre i € 50.000	43%	€ 14.140 + 43% sul reddito che supera i € 50.000.

DETRAZIONI PER LAVORO DIPENDENTE PER IL 2024

⇨

Reddito	Importo della detrazione
Fino a € 15.000	€ 1.955 (non inferiore a € 690 o, se a tempo determinato, non inferiore a € 1.380)
Oltre € 15.000 e fino a € 28.000	€ 1.910 + € 1.190 x [(€ 28.000 - reddito) / (€ 28.000 - € 15.000)]
Oltre € 28.000 e fino a € 50.000	€ 1.910 x [(€ 50.000 - reddito) / (€ 50.000 - € 28.000)]
Oltre € 50.000	Nessuna detrazione

⇨ Ai sensi dell'art. 13 Tuir, per la determinazione dell'ammontare delle detrazioni ivi disciplinate, il reddito complessivo è assunto **al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze** di cui all'art. 10, c. 3-bis Tuir.

⇨ Nel calcolo del reddito complessivo da utilizzare per la determinazione delle agevolazioni fiscali (c.d. reddito di riferimento), ivi incluse le predette detrazioni, si tiene conto anche dei redditi assoggettati a cedolare secca, dei redditi assoggettati a imposta sostitutiva in applicazione del regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni [art. 1, c. 692, lett. g) L. 160/2019] e della quota di agevolazione ACE (art. 1 D.L. 201/2011).

ADDIZIONALI REGIONALE E COMUNALE ALL'IRPEF

⇨
- Il termine entro cui ciascuna Regione, con propria legge, può maggiorare l'aliquota di compartecipazione dell'addizionale regionale, è **differito al 15.04.2024**.
- Le Regioni e le Province autonome, nelle more del riordino della fiscalità degli enti territoriali, possono determinare entro lo stesso termine, per il solo anno 2024, aliquote differenziate dell'addizionale regionale all'Irpef sulla base degli scaglioni di reddito stabiliti dall'art. 11, c. 1 Tuir vigenti per l'anno 2023, vale a dire sui seguenti quattro scaglioni di reddito: a) fino a € 15.000; b) oltre € 15.000 e fino a € 28.000; c) oltre € 28.000 e fino a € 50.000; d) oltre € 50.000.

Nell'ipotesi in cui le Regioni e le Province autonome non approvino, entro il 15.04.2024, la legge modificativa degli scaglioni e delle aliquote, per il solo anno 2024 l'addizionale regionale all'Irpef si applica sulla base degli scaglioni e delle aliquote **vigenti per l'anno 2023**.

⇨ È **differito al 15.05.2024** il termine entro il quale le Regioni e le Province Autonome di Trento e di Bolzano devono trasmettere i dati contenuti nei provvedimenti di variazione dell'addizionale regionale all'Irpef, per la pubblicazione sul sito informatico www.finanze.gov.it.

⇨
- I Comuni, per l'anno 2024, modificano, con propria delibera, gli scaglioni e le aliquote dell'addizionale comunale **entro il 15.04.2024**, al fine di conformarsi alla nuova articolazione prevista per l'Irpef.
- Nelle more del riordino della fiscalità degli enti territoriali, entro lo stesso termine del 15.04.2024, i Comuni possono determinare, per il solo anno 2024, aliquote differenziate dell'addizionale comunale all'Irpef sulla base degli scaglioni di reddito previsti dall' art. 11, c. 1 Tuir, vigenti per l'anno 2023.

Nel caso in cui la delibera non sia adottata entro il 15.04.2024 o non sia trasmessa entro il termine previsto ai fini della pubblicazione, con efficacia costitutiva, sul sito istituzionale del Dipartimento delle Finanze del Ministero dell'Economia, per l'anno 2024, continueranno ad applicarsi le aliquote **vigenti per l'anno 2023**.

Aggiornato al 14.02.2024 Centro Studi Castelli S.r.l.
Riproduzione vietata

APPROFONDIMENTI

TRATTAMENTO INTEGRATIVO

- Per l'anno d'imposta 2024 è modificato il requisito richiesto per il riconoscimento del trattamento integrativo di cui all'art. 1, c. 1, 1° periodo D.L. 3/2020.
- Nello specifico, con riferimento ai contribuenti con reddito complessivo[1] di ammontare non superiore a € 15.000, il citato trattamento può essere concesso quando l'imposta lorda, da determinarsi sui **redditi di lavoro dipendente** [art. 49, con esclusione di quelli indicati nel c. 2, lett. a) Tuir], e sui **redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente [art. 50, c. 1, lett. a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l) Tuir], è di **importo superiore alla detrazione** spettante ai sensi dell'art. 13, c. 1 Tuir **diminuita dell'importo di € 75** rapportato al periodo di lavoro nell'anno[2].

La previsione di una riduzione di € 75 della detrazione di cui all'art. 13, c. 1 Tuir mira a neutralizzare l'incremento dell'importo della detrazione per redditi di lavoro dipendente, che avrebbe potuto determinare la perdita del beneficio per alcuni soggetti, i quali, in base alla disciplina a regime, ne sono invece destinatari. Ciò in quanto uno dei requisiti per l'attribuzione del trattamento integrativo è la capienza dell'imposta lorda calcolata sui redditi di lavoro dipendente e assimilati rispetto alla detrazione spettante per i medesimi redditi. Tale riduzione deve essere apportata solo alla detrazione indicata nel primo periodo dell'art. 13, c. 1, lett. a) Tuir (detrazione di € 1.880 per redditi fino a € 15.000) e non anche alle detrazioni previste dal secondo e terzo periodo della medesima lettera[3] che non sono state oggetto di modifica da parte dell'art. 1, c. 2 D. Lgs. 216/2023.

Note

(1) Anche per la spettanza del trattamento integrativo occorre considerare l'ammontare del c.d. reddito di riferimento.
(2) Per il solo periodo d'imposta 2024 l'aumento della detrazione spettante ai sensi dell'art. 13, c. 1 Tuir è aumentata a € 1.955, in caso di reddito complessivo di ammontare non superiore a € 15.000.
(3) L'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a € 690. Per i rapporti di lavoro a tempo determinato, l'ammontare della detrazione effettivamente spettante non può essere inferiore a € 1.380.

DETRAZIONI FISCALI PER ONERI

- Per i contribuenti titolari di un reddito complessivo superiore a € 50.000 è prevista una **riduzione di un importo pari a € 260** dell'ammontare della detrazione dall'imposta lorda spettante per l'anno 2024, determinato ai sensi dell'art. 15, c. 3-bis Tuir, in relazione a:
  - .. gli oneri per i quali la **detrazione delle spese sostenute è fissata nella misura del 19%** dal Tuir o da qualsiasi altra disposizione fiscale; la disposizione non riguarda le spese sanitarie di cui all'art. 15, c. 1, lett. c) Tuir;
  - .. le **erogazioni liberali** in favore dei partiti politici[1] (art. 11 D.L. 149/2013);
  - .. i **premi di assicurazione** per rischio eventi calamitosi[2] (art. 119, c. 4, 5° periodo D.L. 34/2020).

- La riduzione pari a € 260 deve essere operata sull'importo della detrazione come determinato ai sensi dell'art. 15, c. 3-bis Tuir, il quale dispone che la «detrazione di cui al presente articolo spetta:
  - .. per l'intero importo qualora il reddito complessivo non ecceda € 120.000;
  - .. per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di € 240.000, diminuito del reddito complessivo, e € 120.000, qualora il reddito complessivo sia superiore a € 120.000».
- In altri termini, per i titolari di **reddito complessivo superiore a € 120.000**, la decurtazione deve essere applicata alla **detrazione dall'imposta lorda che risulta già ridotta** per effetto del suddetto art. 15, c. 3-bis Tuir.
- Il reddito complessivo[3] è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze di cui all'art. 10, c. 3-bis Tuir.

Note

(1) Le erogazioni liberali in denaro effettuate dalle persone fisiche in favore dei partiti politici, iscritti nella prima sezione del registro di cui all'art. 4 D.L. 149/2013, sono ammesse a detrazione per oneri nella misura del 26% per importi compresi tra € 30 e € 30.000 annui.
(2) In caso di cessione del corrispondente credito ad un'impresa di assicurazione e di contestuale stipulazione di una polizza che copre il rischio di eventi calamitosi, la detrazione prevista nell'art. 15, c. 1, lett. f-bis) Tuir, spetta nella misura del 90%».
(3) Anche per la spettanza delle detrazioni per oneri occorre considerare l'ammontare del c.d. reddito di riferimento.

ABROGAZIONE DELLA DISCIPLINA RELATIVA ALL'ACE

Art. 1 D.L. 201/2011

- A decorrere **dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2023**, è abrogata la disciplina dell'ACE.
- **Sino a esaurimento dei relativi effetti, continuano ad applicarsi le disposizioni relative all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31.12.2023**.
- L'ACE è un incentivo alla capitalizzazione delle imprese al fine di riequilibrare il trattamento fiscale tra le imprese che si finanziano con debito e quelle che si finanziano con capitale proprio e consiste nell'ammettere in deduzione, dal reddito complessivo netto dichiarato, un importo corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio.

Nel caso in cui l'importo del rendimento nozionale superi il reddito complessivo netto così determinato, l'eccedenza di rendimento nozionale può essere riportata nei periodi d'imposta successivi, senza alcun limite quantitativo e temporale.

Centro Studi Castelli S.r.l. Aggiornato al 14.02.2024
Riproduzione vietata

IMPOSTE DIRETTE | imposte e tasse

RESIDENZA E DOMICILIO FISCALE

SOMMARIO

- SCHEMA DI SINTESI
- PERSONE FISICHE
- SOCIETÀ ED ENTI

Artt. 58 e 59 D.P.R. 29.09.1973, n. 600 *- Art. 43 C.C. - Artt. 2 e 73 D.P.R. 22.12.1986, n. 917*
Art. 10 L. 23.12.1998, n. 448 - Art. 1, cc. 83-90 L. 24.12.2007, n. 244
Art. 83, cc. 16 e 17 D.L. 25.06.2008, n. 112, conv. L. 6.08.2008, n. 133 - D.M. 4.05.1999 - R.M. 22.04.1980, n. 381944
R.M. 2.12.1980, n. 383592 - C.M. 22.07.1994, n. 119/E - R.M. 27.12.1994, n. 54
C.M. 2.12.1997, n. 304 - C.M. 24.06.1999, n. 140/E - Ris. 7.08.2008, n. 351/E

L'art. 1 D. Lgs. 209/2023 ha modificato la definizione di residenza ai fini fiscali per le persone fisiche sostituendo l'art. 2, c. 2 Tuir, **con effetto dal 1.01.2024**. In particolare, la norma modifica il criterio di collegamento ai fini della determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche sostituendo il criterio civilistico del domicilio con un criterio di natura sostanziale, mutuato dalla prassi internazionale e dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, in cui il domicilio è il luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari del contribuente e aggiungendo quello della presenza fisica nel territorio dello Stato. Resta altresì fermo il criterio civilistico della residenza di cui all'art. 43 c.c. Tutti i suddetti criteri devono essere verificati per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno. Il criterio di iscrizione all'anagrafe della popolazione residente resta quale criterio di collegamento rilevante ai fini della residenza fiscale. Tuttavia, la norma modifica la presunzione assoluta in favore di una presunzione relativa, che permetta al contribuente di fornire prova contraria rispetto a quanto stabilito ex lege.
L'art. 2 D. Lgs. 209/2023, inoltre, riformula l'art. 73, c. 3 Tuir in materia di residenza delle società e degli enti con l'obiettivo di assicurare maggiore certezza giuridica, tenendo anche conto delle prassi internazionali e dei criteri per la definizione della residenza previsti dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni. Segnatamente, sono eliminati i riferimenti al criterio dell'oggetto principale, che ha dato luogo a controversie e rischi di doppia imposizione, e al criterio della sede dell'amministrazione. Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 29.12.2023 (**2024 per i soggetti "solari"**).

SCHEMA DI SINTESI

CODICE CIVILE	Residenza	La residenza è il luogo in cui la persona ha la dimora abituale.	Art. 43 c.c.
	Domicilio	Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi **affari e interessi**.	
RESIDENZA FISCALE	Persone fisiche Art. 2 Tuir	• Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che, alternativamente, per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno: .. hanno la **residenza ai sensi del codice civile**; .. hanno il **domicilio** nel territorio dello Stato ovvero .. **sono ivi presenti.** • Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone **iscritte** per la maggior parte del periodo di imposta **nelle anagrafi della popolazione residente.** • Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani **cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati** o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'Economia (black list)	
	Società ed enti Art. 73, c. 3 Tuir	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.**	
DOMICILIO FISCALE Art. 58 D.P.R. 600/1973	Persone fisiche residenti in Italia	Il domicilio fiscale coincide con la residenza anagrafica.	
	Persone fisiche non residenti in Italia	• Hanno il domicilio fiscale: .. nel Comune in cui è prodotto il reddito; .. se il reddito è prodotto in più Comuni, in quello in cui si è prodotto il reddito più elevato. • I cittadini italiani, che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la pubblica amministrazione, nonché quelli considerati residenti ai sensi dell'art. 2, c. 2-bis Tuir (cittadini cancellati dall'Aire e trasferiti all'estero) hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato.	
	Società ed enti	I soggetti diversi dalle persone fisiche hanno il domicilio fiscale nel Comune in cui si trova la loro sede legale o, in mancanza, la sede amministrativa; se anche questa manca, essi hanno il domicilio fiscale nel Comune ove è stabilita una sede secondaria o una stabile organizzazione e, in mancanza, nel Comune in cui esercitano prevalentemente la loro attività.	

Aggiornato al 14.02.2024 Centro Studi Castelli S.r.l.
Riproduzione vietata

PERSONE FISICHE

FINALITÀ

- La residenza fiscale costituisce un discrimine fondamentale ai fini della tassazione dei redditi prodotti in Italia o, viceversa, all'estero.
- In via prioritaria, l'individuazione della residenza risulta dalle convenzioni contro le doppie imposizioni. Solo in assenza di queste ultime valgono i principi interni dei Paesi di riferimento.
- Tuttavia, in genere, le convenzioni rinviano alla normativa dei Paesi contraenti per individuare la residenza fiscale salvo il caso di conflitto di normative. Se, infatti, in base alle normative il soggetto risulti residente in entrambi i Paesi (o in nessuno dei due), si applicano i criteri delle convenzioni. L'art. 4 modello di Convenzione OCSE riconosce la residenza, con i seguenti criteri gerarchici: abitazione permanente, centro degli interessi vitali, luogo di soggiorno abituale e nazionalità.

RESIDENZA IN ITALIA

Art. 2, c. 2 Tuir

- Ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti in Italia le persone che per la **maggior parte del periodo di imposta**, **considerando anche le frazioni di giorno:**

  .. hanno la **residenza ai sensi del codice civile;**
  .. hanno in Italia il **domicilio**;
  .. **sono presenti** in Italia.

  Requisiti alternativi

- Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone **iscritte** per la maggior parte del periodo di imposta **nelle anagrafi della popolazione residente.**

Anagrafe italiani all'estero e paradisi fiscali

Art. 2, c. 2-bis Tuir

- Ai fini delle imposte dirette si considerano residenti in Italia, salvo prova contraria, anche i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in **Stati** o territori diversi da quelli individuati con decreto ministeriale.
- Il decreto conterrà una "white list" all'interno della quale gli Stati e territori individuati non fanno scattare la presunzione di residenza in Italia. Fino al periodo d'imposta di pubblicazione del decreto, si deve fare riferimento all'elenco contenuto nel D.M. 4.05.1999 che individua, al contrario, la cosiddetta "black list".
- **Dal 2024** non è più inclusa nella *black list* ex D.M. 4.05.1999 la **Svizzera**.

In tal caso i cittadini italiani avrebbero il domicilio fiscale nel Comune di ultima residenza in Italia.

RESIDENZA

- In relazione al criterio della residenza l'art. 1 D. Lgs. 209/2023 ha inserito nel testo normativo il richiamo al codice civile.

La residenza è il luogo in cui la persona ha la **dimora abituale** (art. 43 c.c.).

DOMICILIO

- Dal 1.01.2024, ai fini dell'applicazione della disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le **relazioni personali e familiari della persona.**

L'art. 1 D. Lgs. 209/2023 ha sostituito il criterio civilistico del domicilio con un criterio di natura sostanziale, mutuato dalla prassi internazionale e dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, in cui il domicilio è il luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari del contribuente. In tal modo sembrano prevalere gli interessi di natura personale e familiare rispetto a quelli patrimoniali (contenuti nell'art. 43 c.c., ossia sede principale degli affari e interessi).

PRESENZA FISICA

- L'art. 1 D. Lgs. 209/2023 aggiunge il criterio della presenza fisica nel territorio dello Stato.

Tale criterio dovrebbe rilevare in funzione del numero dei giorni nei quali la persona è fisicamente nel territorio italiano.

ISCRIZIONE NELLE ANAGRAFI

- Il criterio di iscrizione all'anagrafe della popolazione residente resta quale criterio di collegamento rilevante ai fini della residenza fiscale.

Tuttavia, l'art. 1 D. Lgs. 209/2023 permette di mitigare, ai fini della residenza, il puro dato formale dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente che non abbia un reale riscontro fattuale, modificando la presunzione assoluta in favore di una **presunzione relativa** che permetta al contribuente di fornire prova contraria rispetto a quanto stabilito ex lege.

Centro Studi Castelli S.r.l. Aggiornato al 14.02.2024
Riproduzione vietata

IMPOSTE DIRETTE | **imposte e tasse**

VERIFICA DEI CRITERI

- Tutti i suddetti criteri devono essere verificati per la **maggior parte del periodo d'imposta,** tenendo conto anche dei periodi non consecutivi. Ai fini del computo dei giorni si considerano **anche le frazioni di giorno.**

- La prova dell'assenza dei criteri che determinano la residenza nel territorio dello Stato potrà essere fornita dal contribuente dimostrando, rispettivamente, di non avere in Italia la residenza, il domicilio e di non essere stato fisicamente presente nel territorio dello Stato.
- La prova dell'insussistenza del requisito deve essere riferita a un **numero di giorni complessivi superiore alla maggior parte del periodo d'imposta,** considerando anche le frazioni di giorno nel caso della presenza fisica.

OBBLIGHI ANAGRAFICI

- **Violazioni**
  - Salvo che il fatto costituisca reato, chiunque, avendo obblighi anagrafici, contravviene alle disposizioni della L. 27.10.1988 n. 470 e dei regolamenti di esecuzione delle predette leggi, è soggetto alla sanzione pecuniaria amministrativa **da € 100 a € 500**.
  - La sanzione è ridotta, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziate attività amministrative di accertamento delle quali l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza, ad **1/10 del minimo** di quella prevista se la comunicazione è effettuata o la dichiarazione è presentata con **ritardo non superiore a 90 giorni.**
- **Trasferimento residenza dall'estero o all'estero**
  - Salvo che il fatto costituisca reato, l'omissione della dichiarazione di trasferimento di residenza dall'estero o all'estero entro il termine previsto rispettivamente dall'art. 13, c. 2 D.P.R. 30.05.1989 n. 223 (20 giorni), o dall'art. 6, cc. 1 e 4 L. 27.10.1988 n. 470 (90 giorni), è soggetta alla sanzione amministrativa pecuniaria da **€ 200 per ciascun anno** in cui perdura l'omissione.
  - La sanzione è ridotta, purché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziate attività amministrative di accertamento delle quali l'autore della violazione abbia avuto formale conoscenza, a 1/10 del minimo di quella prevista se la dichiarazione è presentata con ritardo non superiore a 90 giorni.

- L'autorità competente all'accertamento e all'irrogazione della sanzione è il Comune nella cui anagrafe è iscritto il trasgressore. Per il procedimento accertativo e sanzionatorio si applicano le disposizioni della L. 24.11.1981 n. 689.
- L'accertamento e l'irrogazione delle sanzioni sono notificati, a pena di decadenza, **entro il 31.12 del 5° anno successivo** a quello in cui l'obbligo anagrafico non risulta adempiuto o la dichiarazione risulta omessa.

Art. 1, cc. 242, 243
L. 30.12.2023, n. 213

SOCIETÀ ED ENTI

RESIDENZA DI SOCIETÀ ED ENTI

- Si considerano residenti le società e gli enti che per la **maggior parte del periodo di imposta** hanno:

.. la sede legale;
.. la **sede di direzione effettiva**;
.. la gestione ordinaria in via principale.

In Italia — **Requisiti alternativi**

Sede di direzione effettiva	• Si intende la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso: .. **non rilevano** le decisioni diverse da quelle aventi contenuto di gestione assunte dai soci né **le attività di supervisione e l'eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte degli stessi**; .. non c'è coincidenza con l'elemento volitivo dei soci.
Gestione ordinaria in via principale	• Si intende il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso. • Si evita, pertanto, un allargamento della tassazione reddituale quando solo una parte di attività viene svolta in Italia fatta salva la presenza di una stabile organizzazione.

Art. 73, c. 3 Tuir

Aggiornato al 14.02.2024 Centro Studi Castelli S.r.l.
Riproduzione vietata

Tavola

Criteri per l'individuazione della residenza di società ed enti (Relazione illustrativa al D. Lgs. di riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale)

Residenza ricondotta a 3 criteri	• **Il criterio della "sede legale"** ha carattere formale e rappresenta un elemento di necessaria continuità con la normativa in vigore anteriormente alla riforma; quelli della "**sede di direzione effettiva**" e della "**gestione ordinaria in via principale**" presentano aspetti innovativi e hanno natura sostanziale, riguardando rispettivamente il **luogo in cui sono assunte le decisioni strategiche e si svolgono concretamente le attività di gestione della società** o ente. • Essendo i tre criteri alternativi, ciascuno di essi è, di per sé, in grado di fondare il collegamento personale all'imposizione delle persone giuridiche.
Nuovi criteri	• I criteri della "sede di direzione effettiva" e della "gestione ordinaria in via principale" esprimono la *ratio* della novella legislativa, sottolineando la rilevanza degli aspetti di natura fattuale in relazione al collegamento personale all'imposizione del reddito e realizzando un approccio che lo amplia e rafforza la certezza del diritto. • La loro lettura combinata segna inoltre il **superamento del riferimento alla sede dell'amministrazione**, che ha determinato significative difficoltà interpretative e applicative. • Per quanto i due criteri sostanziali operino disgiuntamente, la duplice inclusione persegue anche l'obiettivo di **escludere alla radice indebiti ampliamenti ad ulteriori criteri di natura sostanziale**. Le attività di supervisione e l'eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte dei soci sono da considerarsi diverse dalla direzione effettiva e dalla gestione amministrativa corrente.
Criterio della "sede di direzione effettiva"	• L'inserimento del criterio della "sede di direzione effettiva" tiene conto del suo mantenimento nelle Convenzioni internazionali italiane in vigore, **spostandone la rilevanza come uno degli elementi fondanti la residenza in base alla normativa di fonte interna.** • Il riferimento alla direzione e alla sua effettività è in ogni caso inconciliabile con l'interpretazione di tale requisito volta a farlo coincidere con l'elemento volitivo dei soci. Pertanto, ai fini della direzione effettiva, non rilevano le decisioni diverse da quelle aventi contenuto di gestione assunte dai soci né le attività di supervisione e l'eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte degli stessi.
Criterio della "gestione ordinaria in via principale"	• L'inserimento del criterio della "gestione ordinaria in via principale" **consente di allinearsi a quell'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.** In altri termini, ciò che rileva ai fini del criterio qui considerato è che gli atti siano relativi alla gestione ordinaria, attinente al normale funzionamento della società o dell'ente nel suo complesso. • L'impiego dell'espressione "in via principale" consente, inoltre, di evitare un eccessivo allargamento del collegamento personale all'imposizione quando solo una parte di tali attività si svolge nel territorio dello Stato e quindi può, se del caso, esistere una stabile organizzazione. Analogamente, la gestione corrente di un ramo d'impresa configura una stabile organizzazione ("place of management" ai sensi dell'art. 5, par. 2, lett. a) del Modello OCSE e art. 162, c. 2, lett. a) Tuir, ossia "sede di direzione").

ORGANISMI DI INVESTIMENTO COLLETTIVO

• Gli organismi di investimento collettivo del risparmio si considerano residenti s**e istituiti in Italia.**

PRESUNZIONE RELATIVA PER TRUST

• 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 indicati nel D.M. 4.09.1996 (black list), in cui almeno uno dei disponenti e almeno uno dei beneficiari del trust siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato.

.. i trust istituiti in uno Stato diverso da quelli indicati nel D.M. 4.09.1996.
• 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.

Art. 73 Tuir

Centro Studi Castelli S.r.l. Aggiornato al 14.02.2024
Riproduzione vietata