

Residenza fiscale degli artisti, e non, tra "vecchie" e "nuove" regole

La riforma del 2023, i chiarimenti di prassi e l'ordinanza di Cassazione n. 11531/2025

Di **Paolo Garfagnini**
Avvocato

Pubblicato il 4 novembre 2025

Sommario

La riforma del 2023 e i chiarimenti di prassi

1.1 Persone fisiche: il nuovo perimetro

1.2 Società ed enti: criteri sostanziali

Split year nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni

Perché il tema conta (davvero) per chi crea e si esibisce

3.1 Redditi tipici dell'artista e riparto della potestà impositiva

3.2 La giurisprudenza di contesto: ordinanza Cass. Civ. n. 11531/2025

Conclusioni

il fisco, di Autori AA. VV., Ed. il Fisco, Periodico. Settimanale di approfondimento fiscale per professionisti e imprese.

[Scarica gratuitamente un numero omaggio](#)

1. La riforma del 2023 e i chiarimenti di prassi

Con il **D.Lgs. 209/2023** (attuazione della **legge delega n. 111/2023**) è stata riformata la disciplina della residenza fiscale di persone fisiche, società ed enti, in coordinamento con la stabile organizzazione e i regimi speciali per i rientri.

La successiva **Circolare n. 20/E del 4 novembre 2024** ha fornito istruzioni operative, uniformando l'applicazione delle novità per ridurre incertezze e contenzioso.

La riforma del 2023 ha allineato i criteri di residenza ai migliori standard internazionali, chiarendo – per le persone fisiche – il ruolo del domicilio “relazionale” e della presenza fisica e – per gli enti – la centralità di direzione effettiva e gestione ordinaria. Il corretto coordinamento tra TUIR, Convenzioni e prassi (anche in tema di split year e tie-breaker OCSE) è decisivo per prevenire fenomeni di doppia residenza e doppi prelievi, assicurando al contempo certezza applicativa e tutela del contribuente.

1.1 Persone fisiche: il nuovo perimetro

La residenza anagrafica (**art. 43 c.c.**) attesta il radicamento amministrativo nel luogo di dimora abituale e qualifica il rapporto con la comunità locale.

La residenza fiscale è una qualificazione tributaria, definita dall'**art. 2 TUIR** (come riformato), che determina l'assoggettamento alla tassazione worldwide e agli obblighi connessi (monitoraggio, IVIE, IVAFE, ecc.).

Il D.Lgs. 209/2023 ha rafforzato e tipizzato i criteri di collegamento, introducendo in via espressa la presenza fisica e fornendo – ai soli fini tributari – una definizione di domicilio come luogo delle principali relazioni personali e familiari.

L'iscrizione anagrafica costituisce ora una presunzione superabile: è ammessa prova contraria dell'assenza

di una residenza effettiva in Italia.

Lo smart working concorre alla presenza fisica: chi opera da remoto in Italia per la maggior parte dell'anno integra il requisito, a prescindere dalla collocazione del datore di lavoro o dalla fonte del reddito.

È fiscalmente residente in Italia chi, per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni, 184 nei bisestili), soddisfa almeno uno dei seguenti requisiti: - iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente (presunzione relativa); - domicilio in Italia, inteso – ai soli fini tributari – come luogo delle principali relazioni personali e familiari; residenza ai sensi civilistici, cioè dimora abituale nel territorio dello Stato; - presenza fisica in Italia, anche frazionata nell'anno.

Sono inoltre considerati residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi e trasferiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata.

Sono soggetti passivi IRPEF i residenti e i non residenti (**art. 2, co. 1, TUIR**). I residenti sono tassati sul reddito mondiale; i non residenti solo sui redditi prodotti in Italia (**art. 3 TUIR**). Taluni redditi sono esclusi o tassati separatamente secondo le previsioni del TUIR.

I redditi esteri concorrono al reddito complessivo secondo criteri speculari a quelli interni (**art. 23 TUIR**). L'**art. 165 TUIR** riconosce un credito d'imposta per le imposte definitivamente pagate all'estero (entro i limiti proporzionali e con regole specifiche).

1.2 Società ed enti: criteri sostanziali

La riforma ha rivisto l'**art. 73 TUIR**, sostituendo la nozione di "sede dell'amministrazione" con due criteri sostanziali alternativi: - sede di direzione effettiva (luogo in cui si assumono le decisioni strategiche sull'ente nel suo complesso); - gestione ordinaria in via principale (luogo ove si svolgono le attività gestionali quotidiane).

È stato abrogato il riferimento all'oggetto principale; resta fermo il criterio formale della sede legale.

2. Split year nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni

L'ordinamento italiano recepisce e applica le Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni quale riferimento primario per evitare fenomeni di doppia tassazione e doppia residenza. In via generale, resta il quadro delle norme interne (tra cui Statuto del contribuente, TUIR, DPR 600/1973).

È inoltre previsto, ai sensi dell'**art. 169 TUIR**, un principio di "favor" in base al quale, laddove la disciplina interna risulti più favorevole al contribuente, trova applicazione in deroga alle pattuizioni convenzionali.

Per fruire dei benefici convenzionali, è necessario il certificato di residenza fiscale rilasciato dall'Agenzia delle Entrate.

Alcune Convenzioni stipulate dall'Italia contemplano una split year clause, che consente di frazionare l'anno d'imposta in caso di trasferimento del domicilio durante l'anno. Le principali convenzioni sono:

- Italia-Svizzera (Roma, 9 marzo 1976; art. 4, par. 4);
- Italia-Germania (Bonn, 18 ottobre 1989; par. 3 del Protocollo);
- Italia-Panama (Roma/Città di Panama, 30 dicembre 2010; par. 1 del Protocollo aggiuntivo);
- Italia-Cina (L. 182/2024).

È possibile, altresì, che una persona fisica risulti residente in più Stati. Il Modello OCSE (che è un documento redatto dall'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico che serve da base per la redazione delle convenzioni internazionali contro la doppia imposizione fiscale e per altri accordi in ambito economico e sociale) prevede la tie-breaker rule per individuare un'unica residenza convenzionale, applicando criteri successivi (abitazione permanente, centro degli interessi vitali, dimora abituale, cittadinanza, accordo tra autorità competenti).

Nell'Unione Europea, la doppia imposizione è considerata un ostacolo al mercato interno; pur in assenza di un divieto generale espresso, l'**art. 115 TFUE** consente direttive di ravvicinamento normativo.

3. Perché il tema conta (davvero) per chi crea e si esibisce

Gli artisti generano redditi "misti" (performance live o online, cessioni/licenze di diritti, sponsorizzazioni, vendite di opere/merchandising) spesso in più Paesi e con legami personali e patrimoniali transnazionali. Senza una corretta qualificazione della residenza fiscale e senza un'adeguata gestione delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, il rischio è triplice: doppia tassazione, sanzioni dichiarative, perdita di agevolazioni.

A parità di fatti, il baricentro si sposta verso la sfera personale/familiare e sulla presenza effettiva; l'allocatione dei flussi economici continua a pesare ma non "guida" più da sola il domicilio.

Aumenta il valore probatorio di tracce di vita quotidiana (utenze, spese ricorrenti, scuola dei figli, cure mediche, abbonamenti, titoli di viaggio) per dimostrare dove si vive davvero.

3.1 Redditi tipici dell'artista e riparto della potestà impositiva

Prestazioni artistiche: art. 17 dei Trattati (modello OCSE) – il reddito è imponibile nello Stato della fonte (luogo della performance) e, di regola, anche nello Stato di residenza con credito d'imposta estero.

Royalties/diritti d'autore: di regola art. 12 dei Trattati – spesso tassazione nello Stato di residenza del beneficiario (salve eccezioni convenzionali).

Lavoro autonomo senza performance: regole su base fissa (art. 14 nelle convenzioni che lo prevedono) o stabile organizzazione.

3.2 La giurisprudenza di contesto: Ordinanza Cass. Civ. n. 11531/2025

Il panorama giurisprudenziale "brulica" di sentenze in materia viste le cifre che entrano in gioco quando si tratta di artisti celebri. La Cassazione, ad esempio, si è pronunciata sulla residenza "fittizia" all'estero di un noto cantautore superata da un fascio di indizi (attività prevalente, spese quotidiane in Italia, legami familiari), accertando la residenza fiscale in Italia (**Cass. Civ. n. 21696/2020**). A diversa conclusione, escludendo la residenza fiscale in Italia per un noto calciatore/opinionista è giunta la Commissione Tributaria Regionale della Lombardia: niente base fissa se mancano spazi propri e disponibilità stabile; la sola presenza negli studi per le registrazioni non basta (CTR Lombardia 1946/2019).

Recentemente la Cassazione ha ribadito che nel caso di trasferimento a Paese a fiscalità privilegiata la presunzione legale di residenza in Italia è superabile solo con prova concreta e sostanziale; non meri indici formali come AIRE, patente o utenze estere (**Cass. Civ. n. 1292/2025**).

Ancora più recente è l'ordinanza della Cassazione (**Cass. civ., Sez. V, n. 11531/2025**) che riguarda un noto artista/scultore straniero.

L'Agenzia delle Entrate aveva effettuato un accertamento nei confronti di uno scultore francese che operava anche in Italia, più precisamente nel Comune di Pietrasanta (città che si era candidata a Capitale Italiana dell'Arte Contemporanea 2027, tra le quattro finaliste selezionate dal Ministero della Cultura; la città con il dossier "Essere arte. O dell'umanità dell'arte", mira comunque a diventare un centro ancora più nevralgico per l'arte contemporanea in Italia, grazie alla sua storia legata agli artisti, alla presenza di maestranze uniche e a un'ampia comunità di creativi internazionali).

Dalle verifiche risultava che l'artista disponeva di un laboratorio a Pietrasanta, dove erano presenti 148 opere o bozzetti e varie attrezzature. Le informazioni raccolte presso alcune fonderie italiane e l'analisi dei conti bancari — con movimentazioni superiori a 500.000 euro — sembravano indicare un'attività economica radicata nel territorio nazionale. Si aggiungeva, inoltre, che l'artista aveva subito un furto nella propria abitazione in Versilia, circostanza ritenuta sintomatica di una presenza stabile.

Sulla base di questi elementi, l'Amministrazione finanziaria aveva contestato la sussistenza di una "base fissa" in Italia ai sensi dell'art. 14 della Convenzione Italia-Francia, nonché, l'esistenza di ricavi non dichiarati, desunti dai versamenti bancari ai sensi dell'**art. 32 del D.P.R. n. 600/1973**.

La Corte di Cassazione ha rigettato il ricorso dell'Agenzia, confermando la decisione dei giudici di merito (doppia conforme).

Secondo la Suprema Corte, gli elementi valorizzati dall'Amministrazione — la presenza di opere, strumenti e conti bancari italiani — non erano idonei a dimostrare l'esistenza di una base fissa, mancando la prova di una presenza stabile e continuativa sul territorio. Le risultanze, semmai, descrivevano una presenza saltuaria e stagionale, concentrata nei periodi estivi. Inoltre, il prospetto delle opere rinvenute si riferiva in gran parte ad anni anteriori a quello oggetto di accertamento, riducendone la rilevanza probatoria.

Con riferimento alle movimentazioni bancarie, la Corte precisava che, anche dopo la sentenza della Corte costituzionale n. 228/2014, la presunzione legale di ricavi sussisteva solo per i versamenti e non per i prelevamenti. Tuttavia, nel caso concreto, la valutazione complessiva dei flussi del 2009 — inferiori rispetto ad altri anni — non consentiva di desumere un'attività economica stabile in Italia.

Infine, la Cassazione ribadiva che, in presenza di una doppia conforme sui fatti, non era ammissibile in sede di legittimità richiedere una nuova valutazione del materiale probatorio.

Dalla pronuncia possono ricavarsi i seguenti principi di diritto:

- base fissa: non può essere identificata con qualsiasi appoggio logistico o spazio disponibile. È necessario che esista un luogo stabilmente a disposizione del professionista, funzionalmente collegato all'attività e utilizzato con continuità. La mera disponibilità di un laboratorio o di attrezzature, se riferita a una permanenza occasionale o stagionale, non integra una base fissa ai sensi della Convenzione contro le doppie imposizioni;
- onere della prova: spetta all'Amministrazione dimostrare in modo univoco e concludente l'esistenza della base fissa. Elementi frammentari, riferiti a periodi d'imposta diversi o coerenti con soggiorni sporadici, non sono sufficienti a superare la soglia probatoria richiesta;
- movimentazioni bancarie: i versamenti costituiscono presunzione legale relativa di ricavi, ma il contribuente può dare prova contraria offrendo spiegazioni idonee. Una lettura diacronica dei flussi, che evidenzia discontinuità o importi variabili nel tempo, può dimostrare l'assenza di un'attività regolare e continuativa nel territorio italiano.

Per gli artisti non residenti che operano solo episodicamente in Italia, la pronuncia evidenzia l'importanza di predisporre una documentazione chiara e coerente a sostegno della non stabilità della presenza sul territorio. Sono utili, a tal fine, contratti a progetto, programmi di tournée, documentazione su produzioni localizzate altrove, assenza di spazi esclusivi o di recapiti italiani fissi.

Anche per i committenti italiani la sentenza offre spunti pratici: è opportuno evitare clausole o prassi che possano trasformare il semplice supporto logistico in una disponibilità stabile (ad esempio, assegnazione di stanze dedicate, badge permanenti o locker personali). Occorre inoltre calibrare correttamente ritenute e obblighi fiscali, tenendo conto delle diverse ipotesi di tassazione previste dall'art. 17 (artisti e sportivi) e dall'art. 12 (royalties) delle Convenzioni internazionali.

4. Conclusioni

Checklist essenziale per l'artista (e per i suoi consulenti):

- residenza: mappa dei giorni (inclusi spezzoni), famiglia, scuola figli, utenze, cure, abbonamenti, conti e carte ad uso quotidiano;
- contratti: distinguere esibizioni (art. 17) da licenze/royalties (art. 12); evitare clausole che generino base fissa/stabile organizzazione;
- prove: conservare evidenze periodizzate per singolo anno d'imposta; la Cass. Civ. 11531/2025 censura l'uso di elementi non riferibili all'anno accertato.
- withholding: corretta qualificazione per ritenute interne vs prevalenza convenzionale; applicare credito d'imposta in residenza.
- paesi "privilegiati": la presunzione si vince solo con prova sostanziale e coerente.

La riforma del 2024 sposta l'attenzione su presenza fisica e relazioni personali/familiari, senza disancorare

la centralità delle Convenzioni. L'ordinanza Cass. Civ. 11531/2025 è particolarmente favorevole agli artisti non residenti che operano in Italia in modo episodico: ribadisce che la base fissa non si presume dalla mera disponibilità di un laboratorio, dal deposito di opere o da flussi bancari isolati; serve continuità funzionale dell'attività nel luogo. Per contro, quando l'artista "vive" in Italia più di quanto dichiarare, le pronunce del 2020 e del 2025 sulla residenza mostrano quanto l'Amministrazione (e i giudici) sappiano ricostruire il centro effettivo della vita.

In sintesi: progettare la mobilità, scrivere bene i contratti, documentare i fatti e segmentare i redditi per fonte/Paese. È così che si proteggono i cachet, si evitano doppie imposizioni e si resta in regola, senza rinunciare alla libertà di creare e di esibirsi nel mondo.

>> *Leggi anche:*

- **Residenza fiscale persone fisiche, società, enti: le nuove regole**