

ROMA, 23 DICEMBRE 2024

## CIRCOLARE INFORMATIVA 17/2024

(A CURA DI BEATRICE PALLANTE)

### I NUOVI CRITERI DI RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE

Con la Legge n. 111/2023 è stata conferita la delega al Governo per la revisione del sistema tributario nazionale al fine di rendere lo stesso maggiormente coerente con i principi previsti dall'ordinamento dell'Unione europea, dall'OCSE e dalle Convenzioni internazionali stipulate dall'Italia.



Tra le materie oggetto di delega vi è la disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti, cui è stata data attuazione tramite il D.Lgs. n. 209/2023 emanato il 27 dicembre 2023 ed entrato in vigore il 1° gennaio 2024. In

particolare, il decreto ha riscritto i criteri di collegamento della persona (fisica o giuridica) al sistema impositivo nazionale con l'obiettivo di:

- uniformare la disciplina domestica alla prassi internazionale e alle Convenzioni contro le doppie imposizioni sottoscritte dall'Italia;
- rafforzare la competitività e attrattività del sistema fiscale italiano;
- garantire maggiore certezza giuridica anche per limitare i conflitti di doppia residenza e ridurre il relativo contenzioso.

Passando ad esaminare le novità sulla **disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche**, esse sono relative ai criteri che consentono di stabilire se un soggetto è fiscalmente residente in Italia ai sensi dell'articolo 3 del TUIR. Tali criteri sono quindi di grande rilevanza in quanto **la residenza fiscale costituisce il presupposto per l'assoggettamento a tassazione in Italia, secondo il principio di "worldwide taxation"** previsto dal nostro ordinamento. Tale principio, nello specifico, dispone che:



- i residenti in Italia sono tassati su tutti i redditi, qualunque sia il luogo di produzione degli stessi<sup>1</sup>;
- i non residenti sono tassati in Italia solamente per i redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato<sup>2</sup>.

Prima delle modifiche apportate dal Decreto (e quindi fino al 31 dicembre 2023), erano considerate residenti in Italia<sup>3</sup>, le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta (ossia 183 giorni in un anno, o 184 giorni in caso di anno bisestile):

---

<sup>1</sup> Fatti salvi i rimedi per risolvere la doppia imposizione previsti dalle Convenzioni internazionali.

<sup>2</sup> Ai sensi dell'art. 23 del TUIR.

<sup>3</sup> Ai sensi dell'articolo 2, comma 2 del TUIR.

- a. erano iscritte nell'anagrafe della popolazione residente
- b. avevano nel territorio dello Stato italiano il proprio domicilio
- c. avevano nel territorio dello Stato italiano la propria residenza

Dove, le condizioni di residenza e di domicilio erano definite in base alla disciplina civilistica.

In particolare, ai sensi dell'articolo 43 del Codice Civile, il domicilio è il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi<sup>4</sup>; la residenza il luogo in cui la persona ha la dimora abituale<sup>5</sup>.

Le tre condizioni erano (e sono) tra loro alternative, con la conseguenza che la sussistenza di una sola di esse consentiva di stabilire la residenza di una persona nel territorio dello Stato.

Rispetto a tali criteri il D.L.gs. n. 209/2023 ha introdotto le seguenti novità:

- ha ridefinito la nozione fiscale di domicilio, slegando la stessa dall'accezione civilistica a cui era ricondotta;
- ha previsto un criterio del tutto nuovo consistente nella presenza fisica nel territorio dello Stato;
- ha attribuito all'iscrizione anagrafica la valenza di presunzione relativa.

---

<sup>4</sup> Tale definizione attribuiva quindi rilevanza agli interessi economici della persona; essa, tuttavia, nel tempo si è evoluta recependo gli orientamenti interpretativi della Cassazione, fino a ricomprendere anche gli interessi personali e familiari, nel presupposto che la residenza civile e fiscale di una persona richiedesse un elemento soggettivo/personale. Ciò ha posto la necessità di stabilire quale tra i due criteri (interessi affettivi o economici) dovesse essere più rilevante.

<sup>5</sup> Tale nozione è rimasta immutata.

In merito alla **nozione fiscale di domicilio**, il legislatore ha considerato prevalente il radicamento degli affetti e dei legami personali sul criterio degli interessi economici. Ciò in considerazione del fatto che gli interessi di natura economica possono essere più frammentati e caratterizzati da una maggiore variabilità rispetto a quelli familiari.



Relativamente all'introduzione del **criterio della presenza fisica nel territorio dello Stato**, il legislatore ha voluto disciplinare i casi, sempre più diffusi, dei lavoratori in modalità agile (c.d. *smart working*) e di quelli caratterizzati da mobilità internazionale<sup>6</sup>.

Alla luce di ciò, il nuovo criterio prevede che il collegamento soggettivo con il territorio dello Stato venga ad integrarsi in ragione della mera presenza fisica in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno. Ciò indipendentemente dalle motivazioni che hanno determinato tale permanenza.

Come osservato da Assonime<sup>7</sup>, si tratta di un criterio che si presta ad essere utilizzato più da parte del contribuente, il quale ha la possibilità di dimostrare la presenza fisica nel Paese con tutti i mezzi a sua disposizione, assumendo una posizione di vantaggio, in termini di formazione della prova, rispetto a quella dell'Amministrazione finanziaria.

Per quanto concerne l'ultima modifica apportata dal decreto, inerente il **criterio formale dell'iscrizione nell'Anagrafe della Popolazione Residente (ANPR)**, il legislatore è intervenuto depotenziando l'efficacia di tale criterio.

---

<sup>6</sup> Si tratta di un intervento con un fine prevalentemente attrattivo, in quanto volto a ricomprendere tra i soggetti considerati fiscalmente residenti in Italia i lavoratori mobili di elevata professionalità, inserendosi nella cosiddetta "war on talents" in essere tra i diversi ordinamenti.

<sup>7</sup> Circolare n. 25/2024.

Al riguardo si ricorda che la previgente formulazione dell'articolo 2, comma 2 del TUIR, identificava l'iscrizione anagrafica come una presunzione assoluta che, in quanto tale, non poteva essere confutata fornendo la prova dell'assenza della dimora abituale o del domicilio nel territorio dello Stato.<sup>8</sup> Ciò ha generato nel tempo diffuso contenzioso in quanto l'omessa formalità di cancellazione dall'anagrafe, anche per errore o dimenticanza, comportava l'automatico radicamento della residenza ed il conseguente assoggettamento a tassazione in Italia, anche da parte di soggetti privi di qualsiasi collegamento sostanziale con il paese.

In virtù di ciò, il legislatore ha ritenuto che il contribuente dovesse essere messo nella condizione di provare, sulla base di elementi oggettivamente riscontrabili, che per la maggior parte del periodo d'imposta non avesse avuto la dimora abituale, il centro di interessi affettivi o la presenza fisica sul territorio dello Stato (ovvero che non si sia configurato alcuno degli altri criteri di collegamento previsti dall'art. 2, comma 2 del TUIR).



In conclusione, a seguito delle modifiche apportate dal decreto, e a decorrere dal 1° gennaio 2024, si considerano fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta (ossia 183 giorni in un anno, o 184 giorni in caso di anno bisestile):

- a. hanno il domicilio, nella definizione resa dal novellato articolo 2, comma 2, del TUIR, nel territorio dello Stato;

---

<sup>8</sup> In ragione della prevalenza del diritto internazionale su quello interno, il dato formale dell'iscrizione anagrafica poteva tuttavia essere superato mediante applicazione delle cosiddette *tie breaker rules* eventualmente previste dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate tra l'Italia e il paese interessato.

- b. hanno la residenza, ai sensi del codice civile, nel territorio dello Stato;
- c. sono presenti fisicamente nel territorio dello Stato, tenuto conto anche delle frazioni di giorno;
- d. sono iscritte nell'anagrafe della popolazione residente, salvo prova contraria da parte del contribuente.

§ § § § § §

Non esitate a contattarci per qualsiasi approfondimento.

Cordiali saluti,

Beatrice Pallante