Residenza fiscale delle persone fisiche: i primi chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

di **Francesca Benini**

Convegno di aggiornamento

Fiscalità internazionale: novità e criticità della riforma

Scopri di più

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 20/E/2024, ha fornito i primi chiarimenti in merito alla nuova definizione di **residenza fiscale delle persone fisiche**.

A decorrere dall'1.1.2024, il nuovo articolo 2, comma 2, Tuir, così come modificato dal D.Lgs. 209/2023, prevede che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti le persone che, per la **maggior parte del periodo d'imposta**, **hanno la residenza** ai sensi del Codice civile **o il domicilio nel territorio dello Stato** oppure **sono ivi presenti**.

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

Le novità della citata norma riguardano:

- la **nozione di domicilio** che, rispetto al passato, è distinta da quella civilistica;
- l'introduzione del **nuovo criterio di collegamento** consistente nella **presenza fisica** nel territorio dello Stato;
- l'attribuzione di una valenza di presunzione relativa al **dato formale dell'iscrizione anagrafica**.

Volendo entrare nel dettaglio.

L'Agenzia delle entrate, in primo luogo, con la circolare n. 20/E/2024, ha esaminato il **nuovo criterio di collegamento del domicilio**, inteso come "*il luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari del contribuente*".

In particolare, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, nella citata nozione, debbano rientrare sia **i rapporti tipici disciplinati dalle vigenti disposizioni normativa** (come, ad esempio, il **rapporto di coniugio o il rapporto di unione civile**), sia le **relazioni personali** connotate da un **carattere di stabilità** che esprimono un radicamento con il **territorio dello Stato** (ad esempio,

nel caso di **coppie conviventi**).

Allo stesso modo, secondo l'Agenzia delle entrate, può assumere rilievo, ai fini della nozione di domicilio, la **dimensione stabile dei rapporti sociali** del contribuente nella misura in cui risulti da elementi certi, come, ad esempio, **l'iscrizione annuale a un circolo culturale o sportivo**.

L'Agenzia delle entrate, poi, con la circolare oggetto di esame, è passata ad analizzare il **criterio di collegamento basato sulla presenza in Italia.**

Tale criterio, come espressamente chiarito dall'Agenzia delle entrate, richiede esclusivamente la **presenza fisica di un soggetto nel territorio dello Stato italiano**, a prescindere dalle motivazioni di tale presenza e senza che sia necessaria la **configurazione di alcuno degli altri criteri di collegamento** previsti dall'articolo 2, comma 2, Tuir (residenza civilistica, domicilio o iscrizione anagrafica).

L'Agenzia delle entrate, quindi, è passata ad analizzare la circostanza che il nuovo articolo 2, comma 2, Tuir, **escluda la presunzione assoluta di residenza in Italia per gli italiani non iscritti all'AIRE**. In particolare, l'Agenzia delle entrate ha sottolineato **come il Legislatore tributario**, rispetto al passato, abbia (**de)qualificato l'iscrizione all'anagrafe** come presunzione relativa di residenza fiscale, prevedendo – in ogni caso - che **l'onere della prova gravi in capo al contribuente**.

L'Agenzia delle entrate, inoltre, con la circolare n. 20/E/2024, ha affermato che, **ai fini della residenza fiscale**, i **quattro criteri di collegamento** (residenza civilistica, domicilio, presenza fisica e iscrizione anagrafica) **sono tra loro alternativi** e devono **sussistere per la maggior parte del periodo di imposta**.

A questo riguardo, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, ai fini del computo della "maggior parte del periodo di imposta", si deve avere riguardo anche **a periodi non consecutivi nel corso dell'anno**, sommandoli, quindi, tra loro.

Il calcolo deve, inoltre, essere effettuato tenendo in considerazione anche **le frazioni di giorno**. Nello specifico, nella circolare in commento, si legge che, ai fini del computo dei 183 giorni, la frazione di giorno deve essere **calcolata come giorno intero** (a titolo esemplificativo, il contribuente che atterra in Italia alle ore 23:00 dell'1.7. deve essere considerato **presente nel nostro Stato per tutta la giornata** anche se vi ha passato solo una ora).

L'Agenzia delle entrate, da ultimo, ha chiarito che il nuovo dettato dell'articolo 2, comma 2, Tuir, vale per radicare la **residenza fiscale italiana delle persone fisiche** a partire dall'1.1.2024.

Per i periodi di imposta fino al 2023 (compreso) resta, invece, applicabile la disciplina contenuta nel previgente articolo 2, comma 2, Tuir, compresa la **presunzione assoluta di residenza per le persone fisiche** che, per la maggior parte del periodo di imposta hanno

mantenuto l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente.

Iscrizione che, come pacificamente ammesso dalla stessa Agenzia delle entrate con la circolare n. 20/E/2024, può essere superata, in ragione della prevalenza del diritto internazionale pattizio su quello interno, ricorrendo alle c.d. **tie breaker rules dettate dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni**.