

# I nuovi criteri di residenza delle persone fisiche

I chiarimenti della circolare 20/E del 2024

Rock

## Fino al 31.12.2023

Sono considerate residenti le persone fisiche che per la maggior parte del periodo di imposta:

- sono state iscritte nelle anagrafi della popolazione residente; o
- hanno avuto il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile nel territorio dello Stato.

Sono considerati residenti, salvo prova contraria, anche coloro che, seppure cancellati dalle anagrafi della popolazione residente, risultano trasferiti in uno dei Paesi indicati nella lista di cui al D.M. 4 maggio 1999 (black list delle persone fisiche).

## Dal 1.1.2024

Sono considerate residenti le persone fisiche che per la maggior parte del periodo di imposta, **considerando anche le frazioni di giorno:**

- ✓ hanno avuto la residenza ai sensi del codice civile;
  -
- ✓ il domicilio intendendosi per tale **il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona;** o
- ✓ **sono presenti nel territorio dello Stato.**

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

Sono considerati residenti, salvo prova contraria, anche coloro che, seppure cancellati dalle anagrafi della popolazione residente, risultano trasferiti in uno dei Paesi indicati nella lista di cui al D.M. 4 maggio 1999 (black list delle persone fisiche).

Per espressa previsione di Legge il concetto di residenza è quello stabilito dal codice civile.

Ai sensi dell'articolo 43 del codice civile la residenza «è nel luogo in cui la persona ha dimora abituale».

### Chiarimenti della Circolare

La Circolare chiarisce che, poiché tale criterio non è stato oggetto di modifiche, restano validi i precedenti chiarimenti forniti sia dalla prassi della stessa Agenzia che dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione.

A tal riguardo i principali chiarimenti forniti nel corso del tempo sono i seguenti:

1. la residenza non è necessariamente legata alla continuità o definitività della dimora abituale, con la conseguenza che periodi anche prolungati di assenza non ne escludono il radicamento in Italia (C.M. n. 304/1997);
2. la dimora abituale permane anche se il soggetto lavora o svolge altre attività al di fuori del territorio dello Stato, purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali (Cass. n. 1738/1986, richiamata dalla più recente Cass. n. 25726/2011);
3. la residenza è integrata dalla compresenza dell'elemento oggettivo (permanenza nella dimora abituale per un periodo prolungato di tempo) e di un elemento soggettivo (intenzione di abitarvi stabilmente rivelata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali, familiari ed affettive) (Cass. n. 3841/2021).

Diversamente dalla residenza il concetto di domicilio è ora differenziato rispetto a quello previsto dal codice civile.

In particolare, la nuova nozione di domicilio, appositamente introdotta ai fini della residenza delle persone fisiche, considera soltanto le relazioni personali e familiari del contribuente diversamente da quella prevista dal codice civile che considera anche gli affari di natura economica eventualmente stabiliti nel territorio dello Stato.

### Chiarimenti della Circolare

- 1. relazioni personali e familiari:** per tali si intendono sia i rapporti tipici giuridicamente disciplinati (come ad esempio il rapporto di coniugio o il rapporto di unione civile), sia quelli "informali" se connotati, però, da un carattere di stabilità (come ad esempio, nel caso di coppie conviventi). Parimenti, può assumere rilievo 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 e sportivo;
- 2. Convenzioni contro le doppie imposizioni:** posto l'espresso riferimento alle stesse contenuto nella Relazione illustrativa al Decreto, al fine di interpretare il concetto di relazioni personali e familiari è possibile fare riferimento al commentario OCSE al Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni;
- 3. Approccio caso per caso:** rilevanza di tutte le condotte con le quali una persona, nel concreto, manifesti la volontà di mantenere un legame effettivo con il territorio italiano.
  - ESEMPIO 1.** persona che lavora all'estero ma che rientra in Italia nei fine settimana soggiornando sempre nella stessa abitazione in cui sono state lasciate le utenze attive → indizio di residenza in Italia
  - ESEMPIO 2.** persona che ha la proprietà di un'abitazione in Italia, in cui vivono i figli di «primo letto», e di un'altra all'estero in cui vive l'attuale coniuge. Se Tizio soggiorna in Italia meno di 180 gg si presume che l'intensità degli affetti sia maggiore nello Stato estero di residenza del coniuge; → NON residenza in Italia;
- 4. Superamento dei precedenti chiarimenti:** dall'anno di imposta 2024 non risultano più applicabili i chiarimenti resi, con riferimento al domicilio, dalla circolare 25/E del 2023 (applicabili invece ai precedenti periodi di imposta).

# Residenza fiscale delle persone fisiche

## PRESENZA FISICA IN ITALIA

In assenza del requisito del domicilio o della residenza, una persona potrebbe essere qualificata come residente in Italia se ha ivi soggiornato per la maggior parte del periodo di imposta.

Le situazioni interessate da questo nuovo criterio potrebbero, a titolo di esempio, essere rappresentate dalle seguenti:

- studenti che soggiornano in Italia per motivi di studio;
- persone che soggiornano in Italia per assistere parenti malati;
- frontalieri che lavorano in Italia ma ritornano nel loro Paese a fine giornata;
- lavoratori agili che non hanno in Italia né il domicilio né la residenza.

### Chiarimenti della Circolare

- 1. Frazioni di giorno:** ai fini del raggiungimento dei 183 giorni (maggior parte del periodo imposta) viene espressamente previsto che si debbano considerare anche le frazioni di giorno; ciò significa che la permanenza in Italia per meno di un giorno conta, ai fini del computo dei 183 giorni, come un giorno intero (sono esclusi i giorni in cui la presenza è meramente occasionale come può avvenire in ipotesi di scalo aereo in Italia);
- 2. Lavoro agile**
  - 2.a Lavoratori (esteri) in smart working dall'Italia:** la permanenza in Italia del lavoratore in smart working per 183 (o 184 in caso di anno bisestile) giorni determina, di per sé, la residenza fiscale in Italia
  - 2.b Lavoratori (italiani) in smart working dall'estero:** considerati residenti se soddisfano, per la maggior parte del periodo di imposta, almeno uno degli altri tre criteri di collegamento (domicilio, residenza, iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente);
- 3. Convenzioni contro le doppie imposizioni:** possibilità di applicare le tie breaker rules previste dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Il chiarimento, in apparenza banale, dipende in realtà dalla formulazione dell'articolo 4 del Modello di Convenzione OCSE secondo cui le tie breaker rules sono applicabili solo se la persona è considerata residente in entrambi gli Stati a motivo della sua residenza, domicilio o criteri di analoga natura (non figurando tra questi criteri quello del puro soggiorno).