



ADEMPIMENTO IN PRATICA

Residenza fiscale delle persone fisiche e smart working

di Stefano Rossetti

Master di specializzazione

Residenza fiscale delle persone fisiche e delle società

Focus sui regimi agevolati per gli impatriati

Scopri di più

L'[articolo 2, comma 2, Tuir](#), detta i **criteri in base ai quali le persone fisiche** sono considerate fiscalmente residenti in Italia. In base a tale disposizione, si considerano 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):

- sono **iscritte nelle anagrafi della popolazione residente**;
- hanno nel **territorio dello Stato italiano il proprio domicilio**;
- hanno nel **territorio dello Stato italiano la propria residenza**.

Tali condizioni sono tra loro **alternative**, con la conseguenza che, anche la sussistenza di una sola delle stesse, è sufficiente a **radicare la residenza di una persona nel territorio dello Stato**.

La prima condizione, chiaramente, riveste un **dato di carattere formale**, mentre le altre due sono **condizioni di natura sostanziale** che presuppongono, infatti, un *“riscontro fattuale da eseguirsi caso per caso, al fine di una concreta ponderazione degli elementi che consentono di verificare il luogo di domicilio o di residenza come definiti in base alla normativa civilistica”* ([circolare n. 9/E/2016](#)).

Grava sull'Amministrazione finanziaria l'**onere di accertare la sussistenza di tali condizioni**.

Diversamente, il comma 2-bis, dell'[articolo 2, Tuir](#), prevede una **presunzione relativa di residenza fiscale**, in base alla quale si considerano residenti in Italia i **soggetti trasferiti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato** individuati nel Decreto 4.5.1999, a meno che **non venga prodotta la prova contraria**.

Queste disposizioni sono rimaste immutate, nonostante il progresso tecnologico e la recente pandemia abbiano inciso radicalmente sugli aspetti logistici legati allo svolgimento delle attività lavorative in genere.

Infatti, al giorno d'oggi, le **aziende incentivano maggiormente**, rispetto al passato, il **ricorso al**



c.d. lavoro agile per i propri dipendenti.

In questo contesto, l'Amministrazione finanziaria, con la [circolare n. 25/E/2023](#), ha proposto una serie di esemplificazioni al fine di chiarire come le norme, volte a disciplinare i criteri di collegamento tra il territorio e italiano e i contribuenti, **impattano sul mutato contesto lavorativo**.

Il primo caso è quello di un **cittadino straniero, non iscritto nelle anagrafi della popolazione residente**, che **lavora dall'Italia in smart working** per un **datore di lavoro estero**, permanendo per la maggior parte dell'anno solare presso un'abitazione ubicata nel nostro Stato unitamente al coniuge e ai figli. In tale circostanza, osserva l'Amministrazione finanziaria, sebbene non risulti soddisfatto il requisito formale di iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, non **si può non considerare che per la maggior parte del periodo d'imposta** il cittadino estero mantiene stabilmente nel territorio dello Stato la **sede principale dei suoi rapporti personali e affettivi** (familiari) e la sua **dimora abituale**. Pertanto, considerato che i criteri previsti dall'[articolo 2, comma 2, Tuir](#), risultano tra loro alternativi, **il soggetto avrà radicato la propria residenza fiscale in Italia**.

Il secondo caso è quello di una **cittadina italiana** che si è **trasferita all'estero**, dove svolge un'attività lavorativa in smart working, e che ha **mantenuto l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente in Italia** per la maggior parte del periodo d'imposta. Tale contribuente, anche qualora avesse trasferito all'estero il suo domicilio e la sua dimora abituale, continuerà a qualificarsi **come residente in Italia** in ragione del requisito anagrafico, per cui dovrà sottoporre a tassazione **tutti i suoi redditi nello Stato italiano**, salvo il disposto della normativa convenzionale qualora applicabile.

Il terzo caso riguarda un **cittadino italiano iscritto all'Aire per la maggior parte del periodo di imposta**, che ha sottoscritto un **contratto di lavoro con un datore estero** nel quale è indicata come sede ordinaria di lavoro il **Paese risultante dall'iscrizione all'Aire** (o altro Stato estero). Egli potrà considerarsi fiscalmente residente in Italia, qualora vi mantenga la **dimora abituale** dalla quale svolge la prestazione lavorativa con modalità agile.

Da ultimo è stato analizzato il caso di una persona che si è **cancellata dalle anagrafi della popolazione residente in Italia** e si è trasferita in uno degli Stati o territori **individuati nel Decreto 4.5.1999** per svolgere un'attività di lavoro da remoto per un datore di lavoro localizzato in un terzo Stato. Tale soggetto, **salvo prova contraria**, continuerà ad essere **considerato residente e soggetto a tassazione in Italia per tutti i suoi redditi**. Coerentemente con quanto sopra, invece, non si considera assoggettabile ad imposizione il soggetto non residente in Italia (in quanto non integra alcuno dei presupposti di cui all'[articolo 2 Tuir](#)) che dal suo Paese di residenza **rende le prestazioni per un datore di lavoro italiano**. In tal caso, il lavoratore continua a mantenere la residenza all'estero a **prescindere dalla sede in Italia del datore di lavoro**.