

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

I nuovi criteri per la determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche

di **Stefano Rossetti**

Seminario di specializzazione

Nuova fiscalità internazionale alla luce della riforma fiscale

Novità in tema di fiscalità internazionale previste dalla legge di bilancio 2024 e dal decreto attuativo di riforma fiscale

Scopri di più

Il D.Lgs 209/2023, modificando l'[articolo 2, comma 2, Tuir](#), ha riscritto i **criteri per la determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche**, i quali decorrono **dall'1.1.2024**.

La rivisitazione dei previgenti criteri si è resa necessaria, al fine di dare preminenza ai **collegamenti fattuali con il territorio italiano rispetto a quelli formali**, con ciò allineandosi alla **maggior parte delle legislazioni estere**.

Ricordiamo che, fino allo scorso 31.12.2023, ai sensi della previgente versione dell'[articolo 2, comma 2, Tuir](#), si consideravano **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):

- **erano iscritte nel registro anagrafico della popolazione residente** (criterio di natura formale);
- **avevano nel territorio dello Stato italiano il proprio domicilio** (criterio di natura fattuale);
- **avevano nel territorio dello Stato italiano la propria residenza** (criterio di natura fattuale).

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

Tali criteri non erano **scevri di criticità**; infatti:

- il criterio della residenza anagrafica **non era idoneo a garantire un effettivo radicamento** del contribuente **sul territorio nazionale**;
- il criterio del domicilio, invece, come declinato dalla giurisprudenza di merito e di legittimità, aveva dato **adito ad un flusso costante di contenzioso**. La giurisprudenza apprezzava **sia i legami economici sia i legami familiari ed affettivi** del contribuente,

per l'individuazione del domicilio del contribuente ed essendo tali legami **non oggettivamente "pesabili"** generavano diverse interpretazioni tra Amministrazione finanziaria e contribuente.

Alla luce di tutto ciò, il legislatore è intervenuto prevedendo **tre principali novità rispetto al passato**; infatti viene:

- fornita una **nuova formulazione di domicilio**;
- introdotto un nuovo criterio che è quello della **presenza sul territorio**;
- ridimensionata la valenza del **criterio della residenza anagrafica**, la quale ora rappresenta soltanto una **presunzione relativa**.

Secondo il nuovo [articolo 2, comma 2, Tuir](#), una persona fisica è considerata **residente nel territorio dello Stato se**, per la maggior parte del periodo d'imposta (contando anche le frazioni di giorno):

- **ha fissato la residenza** (come definita dal codice civile) **nel territorio dello Stato**;
- **ha il domicilio nel territorio dello Stato**. Per dissipare i dubbi relativi all'esatto significato da attribuire al domicilio, il legislatore ne fornisce una **interpretazione autentica**, definendolo come *"il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona"*. Dunque, il legislatore ha inteso far coincidere il **domicilio con il luogo in cui sono localizzati gli affetti del contribuente**. Sicuramente questa definizione chiarificatrice è da **accogliere con estremo favore**; tuttavia, non si può fare a meno di sottolineare che **ciò comporterà**, in capo all'Amministrazione finanziaria, uno **sforzo accertativo maggiore**, poiché **le relazioni affettive**, per loro stessa natura, **sono fluide e intangibili**. Sotto questo profilo, sarà interessante vedere **quale metodologia accertativa** sarà attuata dall'Amministrazione finanziaria;
- **è presente nel territorio dello Stato**. Sulla base della nuova formulazione, quindi, la **mera presenza sul territorio italiano** per la maggior parte del periodo d'imposta **comporterebbe lo status di residente**.

Oltre a quanto sopra, il **criterio della residenza anagrafica** viene mantenuto dal legislatore, ma in maniera depotenziata; infatti, esso viene fatto **"retrocedere" a presunzione legale relativa**.

In sostanza, il contribuente, qualora fosse iscritto nel registro anagrafico della popolazione residente, ma effettivamente trasferitosi all'estero, potrebbe dimostrare il proprio **radicamento fuori dai confini nazionali**, dimostrando di aver **fissato la residenza e il domicilio all'estero** e di non essere stato presente in Italia per più della **metà del periodo d'imposta**.

Sotto il profilo procedurale, resta tutto immutato, nel senso che **l'onere della prova**, nell'accertare i criteri sopra visti, **rimane in capo all'Amministrazione finanziaria**; tuttavia, se il contribuente si trasferisce in uno stato a **fiscalità privilegiata**, **l'onere della prova si inverte**.

In questa ipotesi, graverebbe sul contribuente **l'onere di dimostrare che**:



- non vi è la volontà di **dimorare abitualmente in Italia**;
- il centro delle relazioni e degli affetti **non è localizzato in Italia**;
- **non ha soggiornato nel territorio italiano** per la maggior parte del periodo d'imposta.