

Iscrizione all'anagrafe: presunzione relativa out con un solo criterio alternativo

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

Fiscalità internazionale: novità e criticità della riforma

Scopri di più

Il D.Lgs. 209/2023 ha introdotto importanti modifiche in tema di **residenza fiscale** delle **persone fisiche**, di cui all'[articolo 2, Tuir](#).

Nello specifico, ai sensi del novellato **comma 2, dell'articolo 2, Tuir**, 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):

- hanno la **residenza, ai sensi del codice civile**, nel territorio dello Stato;
- hanno il **domicilio**, nella definizione resa dal citato [articolo 2, comma 2, Tuir](#), nel territorio dello Stato;
- sono **presenti nel territorio dello Stato**, tenuto conto anche delle **frazioni di giorno**;
- sono **iscritte nell'anagrafe della popolazione residente**.

Con specifico riferimento a quest'ultimo **criterio di radicamento** della **residenza fiscale**, occorre sottolineare che l'**iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente**, secondo la disciplina previgente (applicabile sino al 31.12.2023), configurava una **presunzione legale** di **carattere "assoluto"**.

Questo comportava che, laddove il contribuente avesse **mantenuto** (seppur inconsapevolmente) l'**iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente**, era considerato a tutti gli effetti un soggetto **fiscalmente residente in Italia** e non aveva **alcuna possibilità di dimostrare il contrario** (ad esempio, l'assenza di dimora abituale o domicilio nel territorio dello Stato).

Era comunque fatta salva l'applicazione di eventuali **accordi internazionali**, alla stregua dei quali il **dato formale** dell'iscrizione anagrafica poteva essere **superato** mediante l'applicazione delle c.d. **tie breaker rules** dettate da eventuali **Convenzioni contro le doppie imposizioni** in vigore tra l'Italia e il Paese di volta in volta interessato.

Con un apprezzabile **intervento legislativo** ad opera della citata novella, invece, la **valenza presuntiva** di tale criterio è stata **mitigata** a favore di un **approccio sostanziale**. Detto in altri termini, si è avuto il passaggio da una presunzione di carattere assoluto ad una **presunzione di carattere “relativo”**, per cui il contribuente ha ora la possibilità di dimostrare che **il dato formale è disatteso** da una **differente situazione fattuale**.

Nello specifico, **a decorrere dall'1.1.2024**, le persone iscritte nell'anagrafe della popolazione residente per la **maggior parte del periodo d'imposta** continuano sempre ad essere considerate **fiscalmente residenti in Italia**. Tuttavia, essi hanno la possibilità di dimostrare che l'iscrizione anagrafica **non** corrisponde ad una **residenza effettiva** nello Stato italiano.

Sul punto, è opportuno evidenziare che l'Agenzia delle entrate, con [circolare n. 20/E/2024](#), ha chiarito che il contribuente deve essere in grado di provare, sulla base di **elementi oggettivamente riscontrabili**, che per la **maggior parte del periodo d'imposta** non si sia configurato **nessuno dei criteri alternativi** - diversi da quello anagrafico - previsti dall'[articolo 2, comma 2, Tuir](#).

Questo significa che il contribuente, qualora volesse “superare” la **presunzione relativa** di residenza fiscale in Italia, è tenuto a provare che, per la maggior parte del periodo di imposta, non ha avuto in Italia **né la residenza civilistica, né il domicilio, né tantomeno è stato presente fisicamente nel territorio dello Stato**; a tal fine, non essendo possibile la prova di un fatto negativo, potrebbe essere utile il certificato di **residenza all'estero**, elementi che sono prova dell'intrattenimento di **relazioni personali e familiari all'estero**, la frequenza di **circoli ricreativi all'estero**, ecc.

È importante ribadire che, secondo il ragionamento dell'Amministrazione finanziaria, laddove si configurasse **anche uno solo dei criteri alternativi diversi da quello anagrafico**, la presunzione relativa di residenza fiscale in Italia derivante dall'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente **non** sarebbe **superata**.

Passando al comma dell'[articolo 3, Tuir](#), è agevole riscontrare come sia rimasta **invariata** la **presunzione relativa** di residenza in Italia per i **cittadini italiani che si trasferiscono in Stati o territori a regime fiscale privilegiato**, anche a seguito di **cancellazione** dalle anagrafi della popolazione residente.

Trattandosi di **presunzione relativa**, è sempre ammessa la **prova contraria** da parte del contribuente. Anche su questo tema si segnala che l'Agenzia delle entrate, con [circolare n. 20/E/2024](#), ha ribadito quanto già chiarito con **circolare n. 140/1999**, e cioè che: *“soltanto la piena dimostrazione, da parte del contribuente, della perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e la parallela controprova di una reale e duratura localizzazione nel paese fiscalmente privilegiato, indipendentemente dall'assolvimento nello stesso paese di obblighi fiscali, attestano il venire meno della residenza fiscale in Italia e la conseguente legittimità della posizione di non residente”*.



Si ritiene che tali chiarimenti continueranno ad essere causa di un **ampio ricorso al contenzioso**, soprattutto nel caso in cui l'amministrazione continui ad avere un **approccio rigoroso**.

Infine, si rammenta che la **lista dei Paesi** interessati da tale presunzione è stata **aggiornata** con **decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 20.7.2023**, il quale ha **eliminato la Svizzera dall'elenco con efficacia dall'1.1.2024**.