

Criterio della presenza fisica in Italia foriero di contenzioso

di Angelo Ginex

Convegno di aggiornamento

Fiscalità internazionale: novità e criticità della riforma

Scopri di più

L'[articolo 2, comma 2, Tuir](#), a seguito delle modifiche introdotte dal **D.Lgs. 209/2023**, stabilisce che si considerano **fiscalmente residenti** in Italia le **persone fisiche** che, per la **maggior parte del periodo d'imposta** (ossia 183 giorni in un anno oppure 184 giorni in caso di anno bisestile), tra gli altri criteri, sono **presenti nel territorio dello Stato**, tenuto conto anche delle **frazioni di giorno**.

Mediante una **parziale modifica** della disposizione in esame, quindi, la novella ha introdotto un **nuovo e autonomo criterio** di radicamento della residenza basato sulla **presenza fisica** nel territorio dello Stato. Sul punto, è intervenuta la [circolare n. 20/E/2024](#), nella quale l'Agenzia delle entrate, a distanza di poco più di dieci mesi, ha fornito alcuni **chiarimenti**.

Innanzitutto, essa ha sottolineato che si tratta di un criterio di collegamento "**alternativo**" agli altri, nel senso che, in conformità a quanto dalla stessa già precisato per la previgente versione della norma, è sufficiente che ricorra **uno dei quattro criteri di collegamento**, previsti dal citato **articolo 2, comma 2**, affinché un soggetto sia considerato **fiscalmente residente** in Italia.

Un'altra precisazione importante, secondo il parere dell'Agenzia delle entrate, è che la **motivazione** della presenza fisica in Italia è **irrilevante**, in quanto il criterio introdotto è oggettivo e richiede esclusivamente la presenza fisica di un soggetto nel territorio dello Stato, **a prescindere dalle motivazioni** di tale presenza e senza che sia necessaria la configurazione di alcuno degli altri criteri di cui sopra.

Questo significa che l'**approccio adottato** dall'Agenzia delle entrate è **inclusivo di un numero indefinito di circostanze**, il che non è affatto positivo perché foriero di un **ampio ricorso al contenzioso**.

Basti considerare che la stessa Agenzia ha chiarito di ravvisare la **residenza** nel territorio dello Stato nel caso della **persona fisica** che trascorra in Italia la **maggior parte del periodo d'imposta**, anche se in modalità frazionata, per **vacanza**, o per **motivi di studio**, oppure per **far**

visita ad amici o parenti, così come nel caso di chi viene a svolgere la propria **attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa**, mantenendo la **residenza** (anche a fini anagrafici), la **famiglia e ogni altro legame affettivo e personale all'estero**.

Ma non solo. Trattandosi di un mero **dato fattuale**, la presenza fisica potrà essere riscontrata in base a elementi che attestano la materiale permanenza nel territorio dello Stato, anche non continuativa, per un preciso numero di **giorni o, addirittura, frazioni di giorno**.

Sul punto, l'Agenzia attribuisce rilevanza, con **estremo rigore**, finanche alla **permanenza** entro i confini nazionali per **una sola ora**. Essa ipotizza il caso del contribuente - non iscritto nell'anagrafe della popolazione residente e privo di residenza e domicilio nel territorio dello Stato - che giunga in Italia con un **aeroplano che atterra alle ore 23:00 del giorno 1.7.2024** (anno bisestile) per restare ininterrottamente nel territorio dello Stato **fino alle ore 01:00 del giorno 31.12.2024**.

Ebbene, l'Agenzia delle entrate ha chiarito di ritenere che, **anche i giorni del 1.7 e del 31.12.2024, sono considerati "interamente"**, nonostante il contribuente abbia trascorso nel territorio dello Stato una sola ora in ciascuna giornata. Nella specie, quindi, il contribuente è considerato **fiscalmente residente in Italia** per il 2024, in quanto ha integrato il requisito della **presenza fisica per 184 giorni**.

Anche questo aspetto lascia perplessi e, verosimilmente, si sosterrà che **non assume rilevanza l'intero giorno**, ma le **effettive ore di permanenza** che andranno quindi sommate (nell'esempio, 2 ore e non 2 giorni).

Il contribuente potrà dimostrare, con **documenti di ugualenza probatoria**, di avere **trascorso in Italia** periodi che, **cumulativamente** considerati, non consentono di raggiungere il **limite minimo di permanenza** nel nostro Paese per la configurazione della residenza in Italia. Ad esempio, è la stessa Agenzia a precisare che, per escludere la residenza in Italia, sono valutate particolari situazioni in cui la **presenza fisica** sul territorio dello Stato è **meramente temporanea od occasionale**, come nel caso di **scalo aereo** nel territorio nazionale dovuto a una coincidenza per recarsi in un Paese estero.

Da ultimo, nel caso di **lavoratori in smart working in Italia**, è stato chiarito che la permanenza in Italia **per la maggior parte del periodo d'imposta** determina, di per sé, la **residenza fiscale** nel nostro Paese. Se poi questi abbiano radicato la propria **residenza fiscale nel territorio dello Stato**, dovranno assoggettare a **tassazione in Italia tutti i suoi redditi, ovunque prodotti**, e non solo quelli derivanti dalla propria attività lavorativa, salva l'eventuale applicazione di disposizioni contenute nelle **Convenzioni contro le doppie imposizioni**.

Parimenti, nel caso di **lavoratori in smart working dall'estero**, si ha **residenza in Italia** solo qualora soddisfino per la maggior parte del periodo d'imposta almeno **uno degli altri tre criteri** individuati dal citato **articolo 2**.