



FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Residenza fiscale delle persone fisiche: nuovi criteri e recenti chiarimenti della prassi

di Marco Bargagli

Master di specializzazione

Fiscalità internazionale in pratica 2025

Il punto dopo la riforma

Scopri di più

La norma che **consente di individuare la residenza fiscale delle persone fisiche** è da sempre contenuta nell'[articolo 2, Tuir](#), rubricato **“soggetti passivi”**, il quale individua **un criterio di carattere formale** (l’iscrizione all’anagrafe delle popolazioni residenti in Italia) e **due criteri sostanziali** (domicilio e residenza del contribuente ex [articolo 43 cod. civ.](#)).

Prima delle modifiche (operative dal 2024), il legislatore aveva previsto che *“Ai fini delle imposte sui redditi **si considerano residenti le persone** che per la maggior parte del periodo d’imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile”*.

Il domicilio è da sempre definito dall'[articolo 43, comma 1, cod. civ.](#), come *“il luogo nel quale la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi”*.

Sempre l’articolo 43, cod. civ., definisce la residenza come **il luogo in cui la persona ha la dimora abituale**, cioè il luogo in cui il soggetto vive abitualmente e in cui ha l’indirizzo della sua **abitazione principale**.

Con la **pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale n. 301 del 28.12.2023**, del D.Lgs. 209/2023, la **riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale** è **entrata definitivamente in vigore**.

Simmetricamente, sono state introdotte nel nostro ordinamento giuridico **importanti novità** che hanno **radicalmente modificato i criteri di collegamento con il territorio dello Stato**, con particolare riferimento alla residenza fiscale delle società, degli enti, delle associazioni e **delle persone fisiche**.

In data **4.11.2024**, l’Agenzia delle entrate ha emanato la [circolare n. 20/E/2024](#), recante le *“Istruzioni operative agli uffici in materia di residenza fiscale delle persone fisiche e delle società ed enti a seguito delle modifiche apportate dal decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209”*.



In particolare, per le persone fisiche sono state introdotte **significative novità**, scindendo la **nozione fiscale di domicilio dall'accezione civilistica** a cui era precedentemente ricondotta, prevedendo un criterio del tutto nuovo, consistente nella **presenza fisica nel territorio dello Stato e attribuendo al dato formale dell'iscrizione anagrafica la valenza di presunzione relativa**.

L'Agenzia delle entrate rileva che, come già chiarito dalla [circolare n. 25/E/2023](#), l'accertamento dei presupposti per stabilire la residenza, **diversi dal dato formale dell'iscrizione anagrafica**, presuppone 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 nonché, dall'1.1.2024, la **presenza fisica nel territorio dello Stato**.

Il predetto documento di prassi, a tal fine, chiarisce 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, o 184 giorni in caso di anno bisestile):

- hanno la residenza, **ai sensi del codice civile, nel territorio dello Stato**;
- hanno il domicilio, **nella nuova definizione resa dal medesimo 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, **condizione, quest'ultima, che a seguito delle modifiche apportate dal D.Lgs. 209/2023**, non riveste più carattere di "presunzione assoluta" bensì di "presunzione legale relativa" che, come tale, **ammette la prova contraria**.

Giova evidenziare che, **ai fini del computo della maggior parte del periodo d'imposta**, si devono considerare **anche periodi non consecutivi nel corso dell'anno, sommandoli, quindi, tra loro**.

Pertanto, **ai fini della residenza fiscale in Italia**, non è necessario che i criteri di collegamento richiesti dalla norma **ricorrano in modo continuativo ed ininterrotto**, ma è sufficiente che si **verifichino per 183 giorni nel corso di un anno solare**, ossia **184 in caso di anno bisestile**.

Sul punto, la [circolare n. 20/E/2024](#) precisa che la novella normativa **non ha modificato il criterio di collegamento consistente nella configurazione della "residenza ai sensi del codice civile"** nel territorio dello Stato, in relazione al quale restano validi i chiarimenti già forniti nella prassi da parte dell'Agenzia delle entrate (da ultimo, con la [circolare n. 25/E/2023](#)), nonché dalla **giurisprudenza di legittimità**.

Nello specifico, la suprema Corte di cassazione, con l'**ordinanza n. 3841/2021**, ha in passato precisato che **"secondo la previsione dell'art. 43 c.c. la nozione di residenza di una persona fisica ... è determinata dall'abituale e volontaria dimora in un determinato luogo, caratterizzata dalla compresenza dei seguenti due elementi: l'elemento oggettivo, consistente nella permanenza in tale luogo per un periodo prolungato apprezzabile, anche se non necessariamente prevalente sotto un**



profilo quantitativo; e l'elemento soggettivo, rappresentato dall'intenzione di abitarvi stabilmente, rivelata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali, familiari, affettive".

Il criterio riferito **all'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente**, oltre alla residenza e al domicilio, continua a costituire **uno dei tre criteri alternativi di radicamento della residenza fiscale in Italia**, sebbene ne venga mitigata la valenza presuntiva a **favore di un approccio sostanziale**.

Infatti, in base alla previgente disposizione di cui all'[articolo 2, comma 2, Tuir](#), **l'iscrizione anagrafica determinava una presunzione assoluta** (fatta salva l'applicazione di eventuali accordi internazionali) che, tenuto conto dell'alternatività dei criteri di collegamento, non poteva essere confutata contestando l'assenza di dimora abituale o domicilio nel territorio dello Stato.

In ragione della **prevalenza del diritto internazionale pattizio su quello interno**, il dato formale dell'iscrizione anagrafica poteva essere, tuttavia, superato in applicazione delle **cosiddette tie breaker rules** dettate da eventuali Convenzioni contro le doppie imposizioni in vigore tra l'Italia e il Paese di volta in volta interessato.

A seguito delle **modifiche apportate dal D.Lgs. 209/2023**, la nuova disposizione conferisce, a tale criterio, **l'efficacia di presunzione relativa**, lasciando al contribuente **la possibilità di dimostrare che il dato formale è disatteso da una differente situazione fattuale**.

Di conseguenza, a parere dell'Agenzia delle entrate, le persone iscritte nell'anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta, **continuano a essere considerate fiscalmente residenti in Italia**, a meno che **non siano in grado di dimostrare che l'iscrizione anagrafica non corrisponde ad una residenza effettiva nello Stato italiano**.

A tal fine, il contribuente **dovrà 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](#), ossia che, per la maggior parte del periodo di imposta, **non ha avuto in Italia né la residenza civilistica, né il domicilio e non è stato presente fisicamente nel territorio dello Stato**.

Infine, con riferimento alla presunzione legale relativa di residenza in Italia per i cittadini italiani che si trasferiscono in **Stati o territori a regime fiscale privilegiato**, la [circolare n. 20/E/2024](#), rileva che la riforma **non ha apportato modifiche normative**, con la conseguenza che **continua a trovare applicazione la presunzione legale relativa di residenza fiscale in Italia per i cittadini italiani** "cancellati dalle anagrafi della popolazione residente" e trasferitisi in Stati o territori a regime fiscale privilegiato, individuati nel decreto del Ministro delle Finanze 4.5.1999.



Sul punto, si ricorda che la lista dei Paesi interessati dalla presunzione è stata da aggiornata dal **decreto Mef 20.7.2023**, con cui si è provveduto a dare attuazione al disposto dell'[articolo 12, L. 83/2023](#), eliminando la Svizzera dall'elenco con efficacia dal'1.1.2024.