



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

Alle Società Consorziate

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 2/2024
del 3 maggio 2024

**Residenza fiscale delle persone fisiche – Articolo 1 del D. lgs. 27
dicembre 2023, n. 209 “Attuazione della riforma fiscale in materia
di fiscalità internazionale”**

Redatta da:
Giovanni Renella
giovanni.renella@consorziosrf.com

Consorzio Studi e Ricerche Fiscali
Gruppo Intesa Sanpaolo
Piazzale G. Douhet, 31
00143 Roma
Tel. 0659356025
E-mail: info@consorziosrf.com
www.consorziosrf.com



Roma, 3 maggio 2024

Oggetto: Residenza fiscale delle persone fisiche – Articolo 1 del D. Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 “Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale”.

Rif.: 800.24

INDICE

1. PREMESSA	2
2. PERIODO D’IMPOSTA	6
2.1. “Split year”	7
2.2. Frazioni di giorno.....	8
3. CRITERI PER STABILIRE LA RESIDENZA FISCALE	10
3.1. La residenza civilistica nel territorio dello Stato	10
3.2. Domicilio.....	11
3.3. La presenza fisica	15
3.4. Iscrizione anagrafica	18
3.5. Trasferimento in Paesi <i>Black list</i>	19
4. IMPATTI PER I SOSTITUTI D’IMPOSTA	20
5. ULTERIORI CONSIDERAZIONI	24
5.1 <i>Applicazione dell’agevolazione fiscale per i neo-residenti</i>	24
5.2 <i>Applicazione del regime dei lavoratori impatriati</i>	26
5.3 <i>Applicazione del regime dei lavoratori frontalieri</i>	26
5.4 <i>Tassazione su retribuzioni convenzionali di soggetti che prestano l’attività lavorativa all’estero come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro</i>	27
5.5 <i>Imposte di successione e di donazione</i>	28

1. PREMESSA

L'art. 1 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 (di seguito "Decreto") ⁽¹⁾ ha modificato la definizione di residenza fiscale delle persone fisiche riformulando l'**art. 2, comma 2** (di seguito anche solo "comma 2"), **del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR)**.

Come noto, la determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche rileva ai fini della tassazione che, ai sensi del comma 1 dell'art. 3 del TUIR ⁽²⁾, si applica su tutti i redditi ovunque prodotti/posseduti (principio della cd. "*worldwide income taxation*") per i soggetti residenti o solo su quelli prodotti nel territorio dello Stato (principio della cd. "*territorial taxation principle*") per i soggetti non residenti ⁽³⁾⁽⁴⁾. Inoltre, stabilire dove il soggetto è fiscalmente residente rileva anche in caso di applicazione delle disposizioni sovranazionali contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia con altri Paesi contraenti. Qualora un soggetto sia considerato residente in base alla normativa interna di entrambi gli Stati contraenti, le Convenzioni contengono criteri (cd. "*tie breaker rules*") per stabilire dove un soggetto sia da considerarsi residente (v. *infra*).

La riformulazione della norma è stata operata dal legislatore delegato ⁽⁵⁾ nell'intento

¹ Il Decreto è stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 301 del 28 dicembre 2023.

² «1. L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.»

³ Sul punto si vedano le precisazioni fornite da ultimo dall'Agenzia delle entrate con la Circ. 18 agosto 2023, n. 25/E che ha confermato che «Ai non residenti, invece, si applicano le disposizioni di cui all'articolo 23 del TUIR e gli stessi saranno assoggettati a imposizione in Italia sulla base dei criteri di territorialità indicati nel predetto articolo.»

⁴ Cfr. artt. 23 e 24 del TUIR.

⁵ Cfr. art. 3, comma 1, lett. c) e d), della Legge 9 agosto 2023, n. 111:

«c) provvedere alla revisione della disciplina della *residenza fiscale delle persone fisiche*, delle società e degli enti diversi dalle società come *criterio di collegamento personale all'imposizione*, al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni, nonché coordinarla con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia anche *valutando la possibilità di adeguarla all'esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile*;

d) introdurre misure volte a conformare il sistema di imposizione sul reddito a una *maggiore competitività sul piano internazionale*, nel rispetto dei criteri previsti dalla normativa dell'Unione europea e dalle raccomandazioni predisposte dall'OCSE. Nel rispetto della disciplina europea sugli aiuti di Stato e dei principi sulla concorrenza

di avvicinare la nozione domestica di residenza fiscale alla «migliore prassi internazionale e con le Convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni, nonché per coordinarla con la disciplina...dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia anche valutando la possibilità di adeguarla all'esecuzione della prestazione dell'attività lavorativa in modalità agile». I principi contenuti nella legge delega possono essere così riassunti ⁽⁶⁾:

- coerenza con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni;
- coordinamento con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia;
- verifica di un possibile adeguamento della prassi alla prestazione lavorativa in modalità agile (cd. *smart working*).

La relazione illustrativa allo schema di decreto legislativo di attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale inviato dal Governo alle Commissioni parlamentari ⁽⁷⁾ ha precisato che, ai fini della determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche, nel nuovo comma 2 è stato sostituito «... il criterio civilistico del domicilio con un criterio di natura sostanziale, mutuato dalla prassi internazionale e dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, in cui **il domicilio** è il luogo in cui si sviluppano in via principale **le relazioni personali e familiari del contribuente** e aggiungendo quello della **presenza fisica nel territorio dello Stato**. Resta altresì fermo il criterio civilistico della residenza di cui all'articolo 43 del c.c. Tutti i suddetti criteri devono essere verificati per la maggior parte del periodo d'imposta, tenendo conto anche dei periodi non consecutivi. Ai fini del computo dei giorni **si considerano anche le frazioni di giorno**. La prova dell'assenza dei criteri che determinano la residenza nel territorio dello Stato potrà essere fornita dal contribuente dimostrando, rispettivamente, **di non avere in Italia la residenza, il domicilio e di non essere stato fisicamente presente nel territorio dello Stato**. La prova

fiscale non dannosa, tali misure possono comprendere la concessione di incentivi all'investimento o al trasferimento di capitali in Italia per la promozione di attività economiche nel territorio nazionale. In relazione ai suddetti incentivi sono previste misure idonee a prevenire ogni forma di abuso».

⁶ Sul punto si veda, tra l'altro, il paragrafo "La nuova nozione di residenza fiscale per le persone fisiche" di M. Gusmeroli in "Riforma della fiscalità internazionale" edito da Giuffrè Francis Lefebvre.

⁷ Si veda la relazione all'Atto del Governo n. 90 sottoposto a parere parlamentare.

dell'insussistenza del requisito deve essere riferita a un numero di giorni complessivi superiore alla maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno nel caso della presenza fisica. Il criterio di iscrizione all'anagrafe della popolazione residente resta quale criterio di collegamento rilevante ai fini della residenza fiscale. Tuttavia, la proposta emendativa permette di mitigare, ai fini della residenza, il puro dato formale dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente che non abbia un reale riscontro fattuale, modificando la presunzione assoluta in favore di una presunzione relativa che permetta al contribuente di fornire prova contraria rispetto a quanto stabilito ex lege».

Per una più immediata valutazione delle modifiche apportate dal legislatore delegato, si mettono a confronto le due versioni del citato comma 2.

Testo vigente fino al 31/12/2023	Testo vigente dal 1/1/2024
<p>«2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che <u>per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente</u> o hanno nel territorio dello Stato <u>il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile</u>»</p>	<p>«2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando <u>anche le frazioni di giorno</u>, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero <u>sono ivi presenti</u>. <u>Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona</u>. <u>Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.</u>»</p>

Si premette che, nonostante le intenzioni, i criteri individuati dal nostro legislatore delegato per stabilire la residenza fiscale di una persona fisica non appaiono perfettamente coincidenti con quelli previsti per risolvere eventuali conflitti sulla residenza (cd. *tie breaker rules*) dal modello OCSE, cui sostanzialmente si ispirano i Trattati internazionali conclusi dall'Italia ⁽⁸⁾. Si ricorda, infatti, che per il modello

⁸ Modello OCSE - Article 4 "Resident":

«1. For the purposes of this Convention, the term "resident of a Contracting State" means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein.

OCSE l'individuazione della residenza fiscale richiede che, prioritariamente, si rinvii alla definizione adottata nella legislazione interna degli Stati contraenti (art. 4, par. 1). Solo ove le normative domestiche degli Stati contraenti entrino in conflitto, qualificando entrambe la persona fisica come residente, si deve far ricorso alle sopra richiamate "tie breaker rules". Queste ultime stabiliscono che una persona fisica deve essere ritenuta fiscalmente residente in base al seguente ordine:

- 1) nel Paese in cui dispone di un'abitazione permanente ("*permanent home available to him*")⁹;
- 2) se non dispone di un'abitazione permanente in nessuno dei due Paesi o ne dispone una in entrambi gli Stati contraenti, nel Paese in cui le sue "*personal and economic relations are closer*", cioè dove sussiste il suo centro degli interessi vitali ("*centre of vital interests*");
- 3) se non ha il centro degli interessi vitali in nessuno dei due Paesi o lo ha in entrambi gli Stati contraenti, nel Paese in cui è situata la sua dimora abituale ("*habitual abode*");
- 4) se non dispone di una dimora abituale in nessuno dei due Paesi o ne dispone in entrambi gli Stati contraenti, nel Paese di cui ha la nazionalità.

Qualora non sia dirimente nessuno dei suddetti criteri, le amministrazioni dei due

2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 **an individual is a resident of both Contracting States**, then his status shall be determined as follows:

a) he shall be deemed to be **a resident only of the State in which he has a permanent home available to him**; if he has a permanent home available to him **in both States**, he shall be deemed to be a resident only of the State with **which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests)**;

b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State **in which he has an habitual abode**;

c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of **which he is a national**;

d) if he is a national of both States or of neither of them, **the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement**.

3. ...omissis... ».

⁹ Cfr. Circ. 18 agosto 2023, n. 25 in cui l'Agenzia delle entrate, in merito alla residenza fiscale, ha ricordato che «riguardo alla nozione di abitazione permanente, nella risposta a interpello n. 173/2023 è stato operato un rinvio al Commentario all'articolo 4, paragrafo 2, del Modello OCSE, in cui si chiarisce, ai punti 12 e 13, la nozione di abitazione che una persona fisica mantiene ed organizza per un utilizzo permanente. Si tratta, dunque, di un immobile attrezzato e reso idoneo ad una lunga permanenza nello stesso. A prescindere dalla tipologia dell'abitazione e dal titolo giuridico in base al quale se ne dispone, ciò che rileva è la circostanza che la persona fisica abbia predisposto l'abitazione per utilizzarla in modo duraturo e continuo e non occasionalmente ai fini di una breve permanenza (come, ad esempio, per un viaggio di piacere, un viaggio di affari o per fini studio etc.)».

Stati contraenti devono esperire una procedura amichevole per stabilire dove la persona fisica sia da considerarsi residente.

Appare evidente come il modello OCSE non includa tra i criteri quello della mera presenza fisica, mentre dà rilievo alla prevalenza degli interessi economici oltre che a quelli personali. Si ha il timore che queste evidenti e significative differenze tra la normativa interna e quella convenzionale possano comportare, da un lato, un potenziale aumento dei casi di conflitto ⁽¹⁰⁾(un soggetto potrebbe essere considerato fiscalmente residente in Italia in base al solo criterio della presenza fisica) e, dall'altro, la prevalenza della residenza estera (ad esempio, un soggetto che in base alla normativa domestica dei due Paesi contraenti è considerato fiscalmente residente sia in Italia, in base al solo criterio della presenza fisica, che in Spagna, dove ha il proprio "centro degli interessi vitali", viene considerato dalla Convenzione Italia-Spagna contro le doppie imposizioni come residente nello stato iberico in quanto la norma pattizia non contempla nelle cd. *tie breaker rules* il criterio della mera presenza fisica).

Di seguito si fornisce un esame dei criteri contenuti nel nuovo comma 2, evidenziando le differenze e ciò che è rimasto invariato rispetto a quanto stabilito dalla disposizione vigente fino al 31 dicembre 2023.

2. PERIODO D'IMPOSTA

Anche nella nuova formulazione del comma 2 è richiesto che i criteri individuati per stabilire la residenza fiscale si devono realizzare per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni in un anno solare e 184 per gli anni bisestili). Quindi, è stato confermato il **principio dell'unitarietà del periodo d'imposta**, secondo cui il soggetto è/non è residente in Italia per l'intero periodo d'imposta.

¹⁰ Sul punto si veda anche «Residenza fiscale – I nuovi criteri di determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche» di M. Piazza, in Modulo 24 Wealth Planning, Gennaio-Febbraio 2024, Il Sole 24 Ore.

2.1. “Split year”

Probabilmente le previsioni della legge delega sono state disattese, almeno in parte (criterio della coerenza con le convenzioni internazionali) (v. *supra* “Premessa”), non essendo stata inserita la clausola del cd. *split year* ⁽¹¹⁾, cioè il frazionamento del periodo di imposta, oggi presente nelle convenzioni stipulate dall’Italia con la Germania e la Svizzera che prevedono la suddivisione del periodo di imposta in relazione al momento del trasferimento all’estero del soggetto ⁽¹²⁾⁽¹³⁾. Da ciò deriva che, fuori dall’ambito di applicazione di tali specifiche convenzioni, in caso di trasferimenti in corso d’anno (in Italia o fuori dall’Italia), si potranno verificare casi di doppia imposizione ⁽¹⁴⁾ che il meccanismo del credito d’imposta potrebbe risolvere solo parzialmente qualora il reddito sia tassato all’estero con un’aliquota d’imposta inferiore rispetto a quella italiana o sia calcolato con criteri differenti da quelli adottati dal legislatore domestico, ovvero il reddito sia assoggettato ad una imposta sostitutiva o sia tassato con una ritenuta a titolo d’imposta ⁽¹⁵⁾. La dottrina ha osservato come la mancata adozione del cd. *split year* potrebbe portare al fenomeno estremo di “doppia non imposizione” nella ipotesi in cui un contribuente italiano si trasferisca nella prima parte dell’anno in uno Stato estero ove è prevista, per norma interna, la regola dello

¹¹ Cfr. Risposta ad interpellato n. 54 del 17 gennaio 2023 “*Trattamento fiscale IRPEF in riferimento al trasferimento di domicilio ai sensi dell’articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione tra Italia e Svizzera per evitare le doppie imposizioni*” in cui l’Agenzia delle entrate nell’esaminare la situazione di un conflitto di residenza (persona fisica considerata fiscalmente residente in Svizzera sino al 31 maggio in base alla normativa elvetica e fiscalmente residente in Italia per tutto il periodo di imposta, ex art. 2 del TUIR, in quanto iscritto all’anagrafe per la maggior parte del periodo di imposta) ha chiarito che tale conflitto deve essere risolto facendo ricorso alla clausola di *split year* prevista dall’art. 4, paragrafo 4 della Convenzione Italia Svizzera contro le doppie imposizioni. Questa clausola consente al soggetto di essere considerato fiscalmente residente in Italia solo per una parte del periodo d’imposta (1° giugno - 31 dicembre) e, quindi, di assoggettare a tassazione esclusiva in Svizzera i redditi da lavoro dipendente percepiti in Svizzera (sino a maggio) in quanto redditi percepiti da un soggetto fiscalmente ivi residente per l’attività lavorativa svolta nel Paese di residenza (ai sensi dell’art. 15, par. 1, della Convenzione). Cfr. anche “*Permanenza fisica con effetti sulla residenza fiscale*” di L. Corso in Eutekne del 18 gennaio 2023.

¹² Sul punto si vedano anche la Ris. 3 dicembre 2008, n. 471/E, le risposte ad interpellato 18 gennaio 2023, n. 73 e 4 luglio 2023, n. 370, nonché l’Ordinanza della Corte di cassazione, Sezione 5°, del 4 settembre 2023, n. 25690.

¹³ Sul punto si veda M. Gusmeroli cit.

¹⁴ Sul punto si veda anche “*La nuova definizione di residenza delle persone fisiche ai fini delle imposte sui redditi*” di C. Quartana e L. Bolis in *Fiscalità & Commercio internazionale*, n. 3/2024, pagg. 30 e ss..

¹⁵ Cfr. Sentenza della Corte di Cassazione n. 25698 pubblicata il 1° settembre 2022 con cui la Suprema Corte ha ammesso la possibilità per la persona fisica residente in Italia di detrarre a norma dell’art. 165 del TUIR le imposte assolute negli Stati Uniti dall’imposta sostitutiva del 26% liquidata a seguito della percezione all’estero di un dividendo su una partecipazione non qualificata. In tema si veda anche “*Credito per le imposte estere anche per i dividendi*” di G. Odetto, G.F. Patti e S. Sanna in Eutekne del 12 ottobre 2022.

split year, o che adotta un criterio per la determinazione del periodo d'imposta diverso dall'anno solare (es. Regno Unito dove il periodo d'imposta inizia il 6 aprile e termina il 5 aprile dell'anno successivo) ⁽¹⁶⁾. Infatti, in tale caso, il reddito potrebbe non essere considerato imponibile in Italia, in quanto realizzato da un soggetto che non può essere considerato fiscalmente residente nel nostro Paese, in quanto la permanenza è inferiore a 183 giorni e, al contempo, il medesimo reddito non sarebbe soggetto a tassazione nel Paese estero di destinazione, poiché – proprio in virtù dello *split year* previsto dalla legislazione domestica di tale Paese – il medesimo soggetto diverrebbe residente solo a partire dalla data del suo trasferimento.

2.2. Frazioni di giorno

Nella novella formulazione del comma 2, il legislatore delegato ha previsto che ai fini della verifica della prevalenza della residenza in Italia nel computo dei 183/184 giorni rilevano anche le frazioni di giorno.

Al riguardo, sono attese indicazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria per risolvere i dubbi interpretativi che derivano dalla lettura della norma, considerato che anche la Relazione governativa non aiuta la comprensione perché si limita a precisare che «*Tutti i suddetti criteri devono essere verificati per la maggior parte del periodo d'imposta, tenendo conto anche dei periodi non consecutivi. Ai fini del computo dei giorni si considerano anche le frazioni di giorno*» ⁽¹⁷⁾. Il concetto di frazione di giorno non rappresenta, tuttavia, una novità in termini assoluti ⁽¹⁸⁾.

Infatti, come chiarito dal Ministero delle finanze ⁽¹⁹⁾ ai fini dell'applicazione del paragrafo 2 dell'art. 15 del modello di Convenzione ⁽²⁰⁾, che deroga ai criteri base di

¹⁶ Sul punto si veda "Residenza fiscale, il frazionamento del periodo d'imposta resta al palo" di A. F. Martino e P. Scarioni in Norme e tributi, Il Sole 24 Ore del 26 marzo 2024.

¹⁷ Si veda anche "Residenza, revisione in arrivo. Nel computo dei 183 giorni anche le frazioni di giornata" di G. Sbaraglia e A. Colella, Italia Oggi del 7 novembre 2023, pag. 34.

¹⁸ Sul punto si vedano C. Quartana e L. Bolis; F. Nicolosi; op. cit.

¹⁹ Cfr. Circ. Min. 17 agosto 1996, n. 201/E «*Convenzioni bilaterali per evitare le doppie imposizioni sui redditi attualmente vigenti in Italia. Applicazione delle disposizioni riguardanti il trattamento fiscale delle retribuzioni per lavoro dipendente. Regola dei 183 giorni. Raccomandazione del Consiglio OCSE del 24 ottobre 1991.*».

²⁰ Cfr. par. 2 dell'art. 15 del Modello OCSE: «*2. Tale disposizione, in deroga alla regola generale di cui al par. 1, prevede che le remunerazioni che un residente di uno Stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato sono imponibili esclusivamente nello Stato di residenza se si verificano, in via cumulativa, le seguenti condizioni:*

a) il beneficiario soggiorna nello Stato in cui è svolta l'attività per un periodo non superiore a 183 giorni all'anno;

individuazione dello Stato in cui devono essere tassati i redditi di lavoro dipendente, l'OCSE aveva precisato con la Raccomandazione del 24 ottobre 1991 che, per la verifica della condizione dei 183 giorni di soggiorno nel paese della residenza, è accettabile il solo "metodo dei giorni di presenza fisica". Tale orientamento è stato successivamente ribadito nel paragrafo 5 del Commentario all'art. 15 del Modello OCSE del 1992, in cui è stato specificato che i giorni di presenza fisica dovrebbero essere calcolati includendo anche la frazione di giorno ⁽²¹⁾. La rilevanza della frazione di giorno non è stata, però, riconosciuta come criterio per risolvere i casi di conflitto di residenza tra la normativa interna di due Stati contraenti (cd. *tie breaker rules*). Ciò potrebbe determinare una ulteriore ipotesi in cui si possono manifestare delle differenze tra i criteri utilizzati dalla normativa interna rispetto a quella convenzionale, con prevalenza della seconda in caso di conflitto.

È sostenibile ritenere che la rilevanza della frazione di giorno potrebbe assumere particolare rilievo per i soggetti con elevata mobilità che nel corso dell'anno trascorrono periodi molto brevi in Italia, come nel caso delle persone localizzate negli Stati confinanti con il nostro Paese (Francia, Svizzera, Austria, Slovenia, Città del Vaticano, Repubblica di San Marino e Montecarlo). Tale rilevanza potrebbe avere

b) le remunerazioni sono pagate da o per conto di un datore di lavoro che non risiede nello Stato in cui l'attività lavorativa è espletata;

c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa di cui dispone il datore di lavoro nello Stato in cui è svolta l'attività».

²¹ Cfr. art. 15, par. 5, Commentario OCSE, secondo cui «i giorni di presenza fisica dovrebbero essere calcolati includendo: una frazione di giorno; il giorno di arrivo; il giorno di partenza; i sabati e le domeniche se vengono trascorsi nello Stato in cui l'attività viene esercitata; i giorni festivi se vengono trascorsi nello Stato in cui l'attività è esercitata; i giorni di ferie goduti nello Stato in cui l'attività lavorativa viene esercitata:

a) prima dell'esercizio dell'attività;

b) durante l'esercizio dell'attività;

c) dopo la cessazione dell'attività;

- le brevi interruzioni all'interno dello Stato in cui le attività sono svolte;

- i congedi per malattia, a meno che tale malattia non impedisca alla persona di lasciare il Paese quando avrebbe avuto, altrimenti, diritto ad essere ivi esonerata dall'imposizione sui redditi da attività di lavoro dipendente;

- i giorni trascorsi nel Paese ove è svolta l'attività per le seguenti ragioni:

a) decesso o malattia di un familiare;

b) interruzione dovuta a scioperi o serrate;

c) interruzione dovuta a ritardi delle consegne.

Si è ritenuto invece di escludere:

- la durata del tempo trascorso nel Paese in cui le attività sono esercitate, in transito tra due luoghi situati al di fuori di detto Paese, se la durata è inferiore a 24 ore;

- i giorni di ferie passate al di fuori del Paese in cui sono esercitate le attività;

- le brevi interruzioni (per qualsiasi motivo avvengano) che hanno luogo al di fuori del Paese in cui si esercita l'attività».

impatti anche per stabilire l'applicabilità di regimi speciali di tassazione dei redditi prodotti dai cd. lavoratori frontalieri (v. *infra* § 5.3).

3. CRITERI PER STABILIRE LA RESIDENZA FISCALE

La nuova formulazione del comma 2 stabilisce che deve ricorrere almeno uno dei seguenti criteri per la maggior parte del periodo d'imposta (v. *supra* Cap. 2), al fine di determinare la residenza fiscale nel territorio dello Stato:

- il domicilio ⁽²²⁾ o la residenza civilistica o la presenza fisica nel territorio dello Stato;
- l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente ⁽²³⁾.

Come si dirà nel prosieguo, rispetto alla disciplina vigente fino al 31 dicembre 2023:

- l'iscrizione anagrafica viene "declassata" da presunzione assoluta a presunzione relativa (e, quindi, salvo prova contraria);
- ai fini della determinazione del domicilio fiscale è stato abbandonato il concetto civilistico e rilevano le sole relazioni personali e familiari (risultando irrilevanti a questi fini le relazioni economiche e patrimoniali);
- sono considerati fiscalmente residenti anche i soggetti presenti fisicamente nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta.

3.1. La residenza civilistica nel territorio dello Stato

Il legislatore delegato ha confermato che la residenza determinata ai sensi dell'art. 43 del Cod. Civ. rileva tra i criteri per stabilire se un soggetto ha la propria residenza

²² A differenza dei precedenti criteri di collegamento con il territorio italiano, nella nuova formulazione si dà rilievo ai soli interessi di carattere personale e non a quelli patrimoniali economici. In tal senso si veda "Residenza fiscale, interessi economici esclusi dal nuovo criterio di domicilio" di S. Vignoli, in NT Il Sole 24 Ore del 12 febbraio 2024.

²³ A tale riguardo, si veda anche "Residenza fiscale: nuovi criteri di collegamento col territorio dello Stato" di R. De Piro in IPSOA on line; "La nuova definizione di residenza fiscale delle persone fisiche" di P. Scarioni e A. Fiorentino Martino, in Corriere Tributario n. 2/2024, pag. 116 e ss.

fiscale in Italia. Come recentemente ribadito dall'Agenzia delle entrate ⁽²⁴⁾, per residenza civilistica si deve intendere il luogo in cui il contribuente fissa la propria dimora abituale. La giurisprudenza di legittimità ha riconosciuto che, per configurare il requisito della abitualità della dimora, non è necessaria la continuità o la definitività della stessa ⁽²⁵⁾.

Permane, quindi, una sostanziale convergenza della nozione di residenza civilistica, prevista dalla normativa domestica, verso quella del soggiorno abituale prevista dal modello OCSE. Tuttavia, mentre per l'ordinamento interno il criterio civilistico conserva pari dignità rispetto agli altri criteri individuati per stabilire la residenza fiscale, ai fini convenzionali lo stesso continua ad avere, come per il passato, una valenza residuale e subordinata rispetto a quello preordinato del centro degli interessi vitali per risolvere le eventuali cd. *tie breaker rules*.

3.2. Domicilio

Come sopra anticipato, il comma 2 stabilisce che si considerano residenti le persone che «...hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona ...».

Come recentemente chiarito/ribadito dall'Agenzia delle entrate ⁽²⁶⁾, le nozioni richiamate dalla precedente formulazione del comma 2 andavano «...intese, per espressa previsione normativa, ai sensi della disciplina contenuta nel codice civile che, all'articolo 43, definisce il domicilio come il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi ...». La stessa Amministrazione finanziaria aveva, altresì, precisato che «... Tali indicazioni sono state recepite e sviluppate dalla giurisprudenza di legittimità, che, in merito al concetto di domicilio, ha chiarito come lo stesso debba essere inteso quale sede principale degli affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali, come desumibile da elementi presuntivi (Cass. 8 ottobre 2020, n. 21694; Cass.15 giugno 2010, n.

²⁴ Cfr. Circolare n. 25/E del 18 agosto 2023.

²⁵ Cfr. Sentenze della Corte di Cassazione n. 2561 del 1975 e n. 5292 (Sezioni Unite) del 1985.

²⁶ Cfr. Circolare n. 25/E del 2023, cit., Parte I – § 1.1 “La residenza ai sensi dell’articolo 2 del TUIR”.

14434; Cass. 7 novembre 2001, n. 13803). Il concetto di domicilio va valutato, quindi, **in relazione al luogo** in cui la persona intrattiene sia i rapporti personali che quelli economici (Cass., SS UU, 29 novembre 2006 n. 25275; recentemente, anche Cass. 14 maggio 2021, n. 14240), dovento il concetto di interessi, in contrapposizione a quello di affari, intendersi comprensivo anche degli interessi personali (Cass. 1° marzo 2019, n. 6081; Cass. 29 dicembre 2011, n. 29576). Secondo l'elaborazione della giurisprudenza si tratta di una **situazione di fatto** che presuppone l'esistenza di un duplice requisito, oggettivo e soggettivo, vale a dire, rispettivamente, **la permanenza in un determinato luogo e l'intenzione di abitarvi in modo stabile**, rivelata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali (tra le altre, Cass. n. 25726/2011).».

Pertanto, dal 1° gennaio 2024, per stabilire quale sia la residenza fiscale di un soggetto si deve intendere per domicilio il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona, mentre non sono più rilevanti a questi fini i rapporti economici e patrimoniali (27).

La Corte di Cassazione nell'esaminare l'espressione "affari e interessi", negli anni è partita dal dare rilevanza agli aspetti personali ed economici, per poi volgere verso un orientamento che considerava i rapporti di natura personale/affettiva come più importanti rispetto a quelli di natura patrimoniale/economica, per giungere, più recentemente, ad un orientamento in cui i legami familiari passerebbero in secondo piano (28).

In senso opposto, il legislatore delegato ha, quindi, sostituito il criterio civilistico del domicilio con un criterio di natura sostanziale, mutuato dalla prassi internazionale e dalle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni (v. *supra* "Premessa"). Al riguardo, non si può non osservare come il modello OCSE valorizzi, invece, entrambi i rapporti, sia quelli economici che quelli personali/familiari del contribuente. Quindi, di fatto, l'intenzione dichiarata di avvicinare la normativa interna a quella

²⁷ In merito alla definizione di domicilio fiscale in base alla previgente normativa si veda, tra l'altro, il Par. 1.2 «La previgente definizione di domicilio fiscale» del Cap. I «Nuova definizione di residenza fiscale delle persone fisiche» di P. Angelucci, A.F. Martino, P. Scarioni del libro «Fiscalità internazionale - Novità introdotte in tema di fiscalità internazionale dal D.lgs. n. 209/2023 attuativo della Riforma fiscale» a cura di G. Ferranti.

²⁸ Sul punto si veda M. Gusmeroli cit. che afferma «Volendo tirare le fila del discorso: sembra quasi che il legislatore delegato – che in questo caso potrebbe aver ascoltato i desiderata dell'Agenzia – abbia voluto rimediare per via normativa a una partita che sul campo giurisprudenziale cominciava a mettersi male».

convenzionale, in realtà non sembra essersi concretizzata in quanto, come detto, i trattati continuano a far leva sul concetto di “centro degli interessi vitali” che si fondano sulle relazioni personali ed economiche. L’aver abbandonato il riferimento alle relazioni economiche potrebbe comportare che il contribuente non si configuri proprio come fiscalmente residente in Italia ai fini della normativa domestica e, quindi, che non vengano attivate le norme convenzionali per mancanza di una condizione di doppia residenza.

Si prenda, ad esempio, l’ipotesi di un cittadino italiano, senza relazioni personali e familiari in Italia, iscritto all’AIRE (dal 2020):

Presupposti	Effetti per la normativa domestica	
	Fino al 31 dicembre 2023	Dal 1° gennaio 2024
<u>In Francia</u> (per più di 183/184 gg): ha fissato la propria dimora abituale (residenza) e mantiene la propria presenza fisica	Era da considerarsi <u>fiscalmente residente in Italia</u> in quanto, pur avendo in Francia la propria dimora abituale (residenza), aveva nel nostro Paese il proprio <u>domicilio</u> (centro degli interessi economici);	<u>Non</u> può considerarsi <u>fiscalmente residente in Italia</u> in quanto non ha né dimora abituale (residenza), né il centro dei propri interessi personali (domicilio), né la presenza fisica;
<u>In Italia</u> (per più di 183/184 gg): consegue il proprio reddito da lavoro dipendente e detiene il proprio patrimonio	-> possibile conflitto tra normativa italiana e francese	-> è residente in Francia e non è possibile un conflitto tra normativa italiana e quella francese

Con particolare riferimento all’espressione «*relazioni personali e familiari*» utilizzata dal legislatore delegato, si osserva come non sia semplice delinearne i confini ⁽²⁹⁾. Al riguardo, il Codice civile non aiuta a definire le relazioni familiari, in quanto non fornisce una definizione di famiglia, seppure dedichi un libro alle persone e alla famiglia ⁽³⁰⁾⁽³¹⁾.

Volendo sintetizzare, si ritiene che per relazioni familiari si intendano quelle attinenti alla famiglia in quanto giuridicamente riconosciuta in base alle norme del diritto di

²⁹ Sul punto si veda anche P. Angelucci, A.F. Martino e P. Scarioni, op. cit. Par. 1.2.

³⁰ Cfr. LIBRO PRIMO - Delle persone e della famiglia (articoli da 1 a 455). Il grado di parentela si calcola contando le persone fino allo stipite comune senza calcolare il capostipite.

³¹ La Costituzione italiana (art. 29) si limita ad affermare che la Repubblica riconosce i diritti della famiglia come società naturale fondata sul matrimonio; quindi, la famiglia è una formazione sociale fondata sul matrimonio, con i caratteri della esclusività, della stabilità e della responsabilità. I rapporti che legano tra loro i componenti sono il **rapporto di coniugio**, che lega marito e moglie, il **rapporto di parentela**, costituisce un legame di sangue tra persone che discendono da comune capostipite, riconosciuto fino al sesto grado

famiglia ⁽³²⁾, mentre non vanno ricomprese le unioni di fatto. È sostenibile ritenere che tali unioni possano, invece, essere ricomprese nella più ampia espressione “relazioni personali” sempre esplicitamente contenuta nella nuova formulazione del comma 2. In altri termini, si può ritenere che l’espressione “relazioni familiari” costituisca una specifica di quella riferita alle “relazioni personali”. Si osserva come l’intento di uniformare la normativa domestica a quella convenzionale, anche in questo caso, non sembra essere pienamente riuscito, in quanto il modello OCSE fa genericamente riferimento a “*personal and economic relations*”, senza includere le relazioni familiari. A queste ultime, invece, fa esplicito riferimento il Commentario OCSE che, nel fornire un elenco esemplificativo di “*personal relations*” ⁽³³⁾, ha riguardo alle relazioni familiari e sociali della persona, alle sue occupazioni, alle sue attività politiche, culturali o di altro tipo.

Pur non essendo semplice configurare una “relazione personale”, parte della dottrina ⁽³⁴⁾ ha individuato i seguenti aspetti che necessariamente la connotano:

- bilateralità o plurilateralità, con reciprocità e corrispondenza;
- omogeneità tra i due termini (persona con persona);
- persistenza temporale, anche se non necessariamente definitività.

Come detto in precedenza, ai fini dell’individuazione del domicilio è richiesto che le relazioni personali e familiari si sviluppino in un determinato luogo “in via principale”. Con tale ultima espressione, il legislatore dovrebbe essersi riferito ad una prevalenza temporale e non qualitativa, da quantificarsi in termini di giorni o frazioni di giorni, e di riconoscibilità della relazione (es. rapporto formalmente e giuridicamente riconosciuto).

Per esemplificare, se una persona fisica iscritta all’AIRE è residente in Francia e

³² Tenendo altresì conto delle previsioni contenute nella Legge 20 maggio 2016, n. 76 - *Regolamentazione delle unioni civili tra persone dello stesso sesso e disciplina delle convivenze*.

³³ Cfr. Paragrafo 15 del Commentario OCSE che individua il centro degli interessi vitali “*the center of vital interest (CVI)*” nel luogo ove «*the personal and economic relations of the individual are closer*» essendo ricomprese in tali relazioni «*...his family and social relations, his occupations, his political, cultural or other activities, his place of business, the place from which he administers his property ...*». Sul punto si veda anche “*Il punto su ... la nuova residenza fiscale delle persone fisiche*” di F. Nicolosi in *Rivista telematica di Diritto Tributario*, del 29 febbraio 2024, Pacini Giuridica.

³⁴ Cfr. Gusmeroli cit., pag. 44.

intrattiene stabilmente una relazione personale con un soggetto residente in Italia, volendo valorizzare il nuovo criterio del domicilio per stabilire dove sia fiscalmente residente è necessario individuare anche il luogo in cui la suddetta relazione si sviluppa, ad esempio dove si incontra prevalentemente con l'altra persona con cui ha un legame stabile (ancorché non formalizzato). Infatti, potrebbero incontrarsi abitualmente in un terzo Paese rispetto all'Italia e alla Francia, come ad esempio Montecarlo.

Da quanto sopra è di tutta evidenza come la presenza di una relazione familiare e/o personale non possa essere sempre facilmente e oggettivamente riscontrata da un soggetto terzo (come, ad esempio, il sostituto d'imposta, v. *infra* § 4) con cui la persona fisica entra in contatto o intrattiene un rapporto (es. prestazione professionale) ⁽³⁵⁾. Si tratta di una situazione che potrà essere oggetto di verifica esclusivamente da parte dell'Amministrazione finanziaria in sede di accertamento. Quindi, nei confronti dei terzi dovrà essere la persona interessata a valutare dove ha il proprio domicilio fiscale secondo le nuove previsioni del comma 2 se intende valorizzare tale elemento ai fini dell'individuazione della propria residenza fiscale.

3.3. La presenza fisica

Come detto, il legislatore delegato ha inserito l'ulteriore criterio della presenza fisica nel territorio dello Stato per stabilire la residenza fiscale ai fini della normativa domestica.

Si tratta di un criterio non incluso nelle cd. *tie breaker rules*, anche se presente nell'art. 15 del Modello OCSE in materia di redditi di lavoro dipendente ⁽³⁶⁾.

³⁵ Sul punto si veda anche P. Angelucci, A.F. Martino e P. Scarioni, op. cit. Par. 1.6. In particolare, gli autori hanno, al riguardo, precisato che «*Al di là delle difficoltà "definitorie", le "relazioni personali" presentano poi il grosso inconveniente di essere, come già accennato, scarsamente visibili e dimostrabili: proprio perché sono in prevalenza di tipo affettivo, morale o sociale, esse afferiscono tipicamente alla sfera privata del soggetto, e sono quindi molto più difficilmente riscontrabili, in quanto non immediatamente percepibili dall'esterno o (ri)conoscibili da soggetti terzi (talvolta sono poco dimostrabili anche dallo stesso contribuente). ... In altre parole, nella individuazione del domicilio non è sufficiente il luogo a tal fine selezionato dal contribuente, ma è altresì necessario che tale luogo – per esigenze di affidamento – sia anche percepibile dall'esterno come il luogo in cui si concentrano gli interessi della persona. E le "relazioni personali e familiari" da sole, proprio a causa del loro carattere privato (e, quindi, il loro grado di "riconoscibilità dai terzi") non possono soddisfare le predette esigenze...».*

³⁶ Diversamente la Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata dall'Italia con la Repubblica d'Irlanda contiene una definizione di residenza composta da una parte positiva – la residenza fiscale per la normativa interna – e da una parte negativa – mancata residenza nell'altro Stato contraente.

In base alla novellata disposizione potrebbero essere qualificati come fiscalmente residenti in Italia, per esempio, anche studenti che provengono da Paesi con cui l'Italia non abbia stipulato Convenzioni contro le doppie imposizioni, qualora risultino presenti per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato ⁽³⁷⁾. Tali soggetti, in base al principio della tassazione mondiale dei residenti, sarebbero tenuti eventualmente a dichiarare tutti i redditi e il proprio patrimonio in Italia, assoggettando ad imposizione in Italia sia il valore degli immobili situati all'estero (Ivie) che i prodotti finanziari detenuti in Stati o territori a regime fiscale privilegiato (Ivafe).

La sussistenza del criterio della presenza fisica (al pari del domicilio fiscale) potrebbe, quindi, di fatto superare, anche per un solo periodo d'imposta (es. assistenza di un familiare anziano e/o malato), una diversa evidenza formale come l'eventuale iscrizione all'AIRE da parte di un cittadino italiano che si è trasferito all'estero.

D'altra parte, la sussistenza del requisito della presenza fisica potrebbe essere contestata dall'Amministrazione finanziaria nel caso di indagini effettuate (direttamente o indirettamente) sul contribuente. Al riguardo, è auspicabile che l'Agenzia delle entrate chiarisca se la (diversa) prova della presenza in via prevalente sul territorio nazionale dovrà fondarsi su elementi differenti, rispetto a quelli individuati per lo svolgimento dell'attività di controllo nei confronti di cittadini italiani fittiziamente emigrati all'estero ⁽³⁸⁾ e su quelli che il contribuente deve

Quest'ultimo elemento non rileva nei casi in cui il contribuente non soggiorni nell'altro Stato per un periodo o per periodi che non eccedono in totale 91 giorni durante l'anno fiscale.

Ai sensi della Convenzione Italia Irlanda (Art. 3) «i) per residente in Italia si designa:

- ogni altra persona che è considerata residente in Italia ai fini della imposta italiana e

a) non residente in Irlanda ai fini della imposta irlandese, oppure

b) se residente in Irlanda, che vi soggiorna per un periodo o per periodi che non eccedono in totale i 91 giorni durante l'anno fiscale; ... omissis...

ii) per residente in Irlanda si designa:

- ogni altra persona che è considerata residente in Irlanda ai fini della imposta irlandese e

a) non residente in Italia ai fini della imposta italiana, oppure

b) se residente in Italia, che vi soggiorna per un periodo o per periodi che non eccedono in totale i 91 giorni durante l'anno fiscale».

Sul punto si veda anche M. Gusmeroli, cit.

³⁷ Si veda sul punto «Residenza fiscale per chi è presente in Italia per almeno 183 gironi» di S. Vignoli in Norme e Tributi, Il Sole 24 Ore del 14 marzo 2024.

³⁸ Cfr. Circ. Min. Fin. 2 dicembre 1997, n. 304 «In sintesi, con l'attività investigativa devono essere reperiti tutti gli elementi concreti di prova in ordine: ai legami familiari o comunque affettivi e all'attaccamento all'Italia; agli interessi economici in Italia; all'interesse a tenere o far rientrare in Italia i proventi conseguiti con le prestazioni

considerare per disapplicare la presunzione di residenza in Italia in caso di iscrizione all'AIRE a seguito del trasferimento in Paesi a fiscalità privilegiata ⁽³⁹⁾(40).

Inoltre, in assenza di una esplicita previsione normativa, si ritiene necessario che l'Agenzia delle entrate chiarisca anche i criteri per individuare l'ufficio territorialmente competente ai fini dell'accertamento, nel caso in cui prevalga il criterio della presenza fisica sul territorio nazionale ⁽⁴¹⁾. Infatti, l'art. 31 "Attribuzioni degli Uffici delle imposte", del D.P.R. n. 600 del 1973 stabilisce genericamente che «2. La competenza spetta all'Ufficio distrettuale nella cui circoscrizione è il domicilio fiscale del soggetto obbligato dalla dichiarazione alla data in cui questa è stata o avrebbe dovuto essere presentata» mentre il successivo art. 58 "Domicilio fiscale" prevede con riguardo alle persone fisiche «1. Agli effetti dell'applicazione delle imposte sui redditi ogni soggetto si intende domiciliato in un comune dello Stato, giusta le disposizioni seguenti. 2. Le **persone fisiche residenti** nel territorio dello Stato hanno il domicilio fiscale nel comune nella cui anagrafe sono iscritte. Quelle **non residenti** hanno il domicilio fiscale nel comune in cui si è prodotto il reddito o, se il reddito è prodotto in più comuni, nel comune in cui si è prodotto il reddito più elevato. I **cittadini italiani**, che risiedono all'estero in forza di un rapporto di servizio con la pubblica amministrazione, nonché quelli considerati residenti ai sensi dell'articolo 2, comma 2-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, hanno il domicilio fiscale nel comune di ultima residenza nello Stato».

effettuate all'estero; all'intenzione di abitare in Italia anche in futuro desumibile da fatti e atti concludenti ovvero da pubbliche dichiarazioni.».

³⁹ Cfr. comma 2-bis del medesimo art. 2 del TUIR e Circ. Min. Finanze n. 140 del 24 giugno 1999 «In pratica, i predetti soggetti potranno utilizzare qualsiasi mezzo di prova di natura documentale o dimostrativa, atto a stabilire, in particolare: la sussistenza della dimora abituale nel Paese fiscalmente privilegiato, sia personale che dell'eventuale nucleo familiare; l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione del paese estero; lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo, stipulato nello stesso paese estero, ovvero l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità; la stipula di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel paese di immigrazione; fatture e ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari, pagati nel paese estero; la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie nel paese estero e da e per l'Italia; l'eventuale iscrizione nelle liste elettorali del paese d'immigrazione; l'assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia o di atti di donazione, compravendita, costituzione di società, ecc.; la mancanza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo. Resta inteso che i predetti ed eventuali altri elementi di prova, come precisato nella richiamata circolare n. 304/E del 1997, vanno considerati e valutati in una visione globale, atteso che il superamento della prova contraria alla presunzione legale non può che scaturire da una complessiva considerazione della posizione del contribuente.».

⁴⁰ Sul punto si veda «Le imposte sui redditi nel testo unico» di M. Leo, Tomo I, Giuffrè.

⁴¹ Sul punto si veda «Residenza fiscale, basta anche la presenza in Italia oltre 6 mesi» di G. Marini, Norme e Tributi, Il Sole 24 Ore del 18 dicembre 2023.

Quindi, per i cittadini italiani trasferiti in “paradisi fiscali”, l’ufficio territorialmente competente è individuato nel comune nella cui anagrafe era iscritto in base al domicilio fiscale di ultima residenza nello Stato italiano. Tale ultimo criterio certamente non è applicabile nei casi di soggetti che non sono mai stati residenti civilisticamente in Italia come, ad esempio, quello di un ragazzo straniero che viene a svolgere un periodo di studio/stage presso una nostra università. Sarebbe utile che l’Agenzia chiarisca se in questi casi possa essere utilizzato il criterio residuale secondo cui occorre avere riguardo al comune in cui si è prodotto il reddito o, se è prodotto in più comuni, in quello in cui si è prodotto il reddito più elevato ⁽⁴²⁾.

3.4. Iscrizione anagrafica

Come ulteriore criterio, alternativo, per l’individuazione della residenza fiscale, il comma 2 prevede ancora quello dell’iscrizione nell’anagrafe della popolazione residente. Rispetto alla previgente formulazione, in caso di iscrizione anagrafica la presunzione di residenza fiscale è stata però “declassata” da assoluta a relativa. Infatti, la norma prevede che può essere resa prova contraria. La Relazione illustrativa ha chiarito al riguardo che *«la proposta emendativa permette di mitigare, ai fini della residenza, il puro dato formale dell’iscrizione all’anagrafe della popolazione residente che non abbia un reale riscontro fattuale»*. Pertanto, è data ora la possibilità di provare l’esistenza di un collegamento sostanziale con il territorio nazionale prescindendo da un criterio meramente formale. Ciò potrebbe avvenire quando un soggetto si sia trasferito all’estero e abbia ommesso di cancellarsi dall’anagrafe della popolazione residente e di iscriversi all’AIRE. Al riguardo, si tenga altresì conto che, salvo che il fatto costituisca reato, le violazioni degli obblighi anagrafici sono sanzionabili solo amministrativamente ⁽⁴³⁾.

⁴² Cfr. articoli 31, comma 2, e 58 del D.P.R. n. 600 del 1973.

⁴³ Cfr. art. 11 della L. 24 dicembre 1954, n. 1228, come riformulato dalla cd. Legge di Bilancio per il 2024 (comma 242 dell’art. 1 della L. n. 213 del 2023) che ha introdotto una specifica sanzione amministrativa da euro 200 a euro 1.000, applicabile a fronte della violazione dell’obbligo di iscrizione all’AIRE per gli italiani che trasferiscono la propria residenza all’estero. Tale sanzione è irrogabile per ciascun anno in cui perdura l’inadempimento ed è ridotta ad un decimo del minimo, se l’iscrizione all’AIRE è effettuata con un ritardo non superiore a 90 giorni. È competente all’accertamento e all’irrogazione della sanzione il comune nella cui anagrafe è iscritto il cittadino trasgressore. Sul tema si veda anche la Circ. n. 1/2024 dello scrivente Consorzio circa l’applicazione del regime transitorio per i cd. lavoratori impatriati di cui al comma 9 dell’art. 5 del medesimo Decreto in commento.

Come osservato da autorevole dottrina ⁽⁴⁴⁾, il criterio dell'iscrizione anagrafica non è contemplato tra le cd. *tie breaker rules* per dirimere eventuali conflitti sulla residenza scaturenti dall'applicazione della normativa domestica di due Stati contraenti. Ciò determina, seppure l'evidenza anagrafica non vada più considerata come presunzione assoluta ma solo relativa, che la stessa risulta, in ogni caso, recessiva rispetto ai criteri individuati dal modello convenzionale OCSE. Una maggiore coerenza con la legge delega avrebbe potuto supportare/giustificare il completo superamento del criterio dell'evidenza anagrafica.

3.5. Trasferimento in Paesi Black list

Il legislatore delegato non è, invece, intervenuto per modificare la previsione di cui al comma 2-bis ⁽⁴⁵⁾ del medesimo art. 2 del TUIR che, come sopra accennato (v. *supra* § 3.4), prevede una presunzione relativa di residenza dei cittadini italiani trasferitisi in Stati o territori a fiscalità privilegiata ⁽⁴⁶⁾ e cancellati dall'anagrafe della popolazione residente in Italia ⁽⁴⁷⁾.

⁴⁴ Sul punto si veda F. Nicolosi, op. cit., in cui afferma che «la soluzione adottata dal legislatore della riforma è certamente apprezzabile, ponendo fine ad una aberrazione giuridica (una presunzione assoluta introdotta dalla giurisprudenza) e tributaria (la tassazione worldwide in Italia di soggetti privi di qualsivoglia collegamento di carattere sostanziale con il territorio dello Stato), ma forse sarebbe meglio eliminare tale criterio formale di collegamento, che risulta oramai anacronistico. E infatti, l'attrazione della residenza in Italia in base all'iscrizione all'anagrafe conduce normalmente a un conflitto di residenza che va risolto in base alle c.d. *tie breaker rules*, se esiste una Convenzione contro la doppia imposizione vigente. Le suddette *tie breaker rules* non contemplano l'iscrizione all'anagrafe quale criterio di collegamento. Ciò significa che nella maggior parte dei casi il criterio dell'iscrizione all'anagrafe risulta recessivo rispetto al domicilio, alla dimora abituale, all'abitazione permanente».

⁴⁵ «2-bis. Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale».

⁴⁶ Sul punto si veda «In vigore i nuovi criteri per la residenza delle persone fisiche – Residenza, domicilio e presenza fisica affiancano il dato formale dell'iscrizione anagrafica» L. Corso, in Eutekne, del 3 gennaio 2024 in cui l'Autore ha precisato che «come di recente confermato dalla Suprema Corte (sentenza 18 dicembre 2023, n. 35284 riferita ai rapporti con gli Emirati Arabi) la presunzione legale di residenza prevista dall'art. 2 comma 2-bis del TUIR può comunque essere superata avvalendosi dei criteri convenzionali per risolvere i conflitti di residenza».

⁴⁷ Sul punto si veda la Circ. n. 25/E del 2023, cit., in cui viene precisato che «Il menzionato comma 2-bis è stato introdotto dall'articolo 10 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, al fine di contrastare il fenomeno della frequente migrazione fittizia verso Paesi a fiscalità privilegiata. Come è stato chiarito dalla circolare 24 giugno 1999, n. 140, la modifica normativa ha previsto un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, senza incidere sulle circostanze e gli elementi dimostrativi della residenza indicati nella circolare n. 304 del 1997. La predetta circolare del 1999 precisa, quindi, 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». Pertanto, anche a seguito della formale iscrizione all'Anagrafe degli Italiani residenti all'estero (di seguito, «AIRE»), nei

Tuttavia, le modifiche alla definizione di residenza fiscale potrebbero assumere rilievo anche ai fini della prova che tali cittadini italiani dovranno fornire all'Amministrazione finanziaria per superare la presunzione di residenza in Italia.

Una volta verificato il sussistere dei presupposti per il superamento della presunzione in esame possono essere applicate le norme contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia con il Paese in cui il contribuente si è trasferito ⁽⁴⁸⁾.

Secondo un condivisibile orientamento della dottrina ⁽⁴⁹⁾, nell'ambito della revisione della nozione di residenza il legislatore avrebbe potuto modificare anche il comma 2-*bis* per meglio regolarne alcuni aspetti (ad esempio, per affermare la natura anti-evasiva della presunzione; l'individuazione degli elementi probatori che i contribuenti devono fornire per vincere la presunzione e per provare il venir meno del collegamento con il nostro Stato e/o l'effettivo insediamento nel Paese estero).

4. IMPATTI PER I SOSTITUTI D'IMPOSTA

Si ritiene che le modifiche ai criteri previsti per stabilire la residenza fiscale delle persone fisiche non abbiano significative conseguenze per i sostituti d'imposta che, in generale e salvo situazioni particolari, potranno continuare a verificare la residenza fiscale sulla base delle evidenze documentali e delle dichiarazioni dell'interessato, sia qualora ne abbiano valutata l'opportunità, che qualora sia la norma a richiederne l'esibizione (v. *infra*).

A tal proposito appare utile ricordare come la stessa Amministrazione finanziaria abbia più volte precisato che la residenza fiscale di un soggetto costituisce questione di fatto che non può essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'art. 11 della L.

confronti di cittadini trasferiti in Paesi o territori a fiscalità privilegiata continua a sussistere una presunzione (relativa) di residenza fiscale in Italia per effetto del citato comma 2-bis.».

⁴⁸ Al riguardo si veda la sentenza della Corte di Cassazione n. 35284 del 18 dicembre 2023.

⁴⁹ Si veda sul punto C. Quartana e L. Bolis, cit.

n. 212 del 2000, verificabile in sede di accertamento nell'ambito dell'ordinario potere di controllo spettante all'Ufficio territoriale competente ⁽⁵⁰⁾. Se, pertanto, anche l'Agenzia delle entrate, nei casi che le vengono sottoposti, si limita ad assumere le circostanze che le vengono esposte dai contribuenti riguardo alla loro residenza fiscale, rimandando alla fase di accertamento ogni relativa verifica, a maggior ragione si deve ritenere che il sostituto d'imposta, privo di ogni potere di accertamento tributario, debba necessariamente attenersi allo *status* di residenza documentato e/o dichiarato dal sostituito.

Si rileva così come, in recenti documenti di prassi, l'Agenzia delle entrate abbia confermato che *«i riscontri su elementi fattuali (quali il domicilio e la residenza ai sensi del codice civile) non possono essere posti a carico del sostituto d'imposta che non dispone dei poteri di accertamento propri dell'Amministrazione finanziaria...»* e che perciò *«...può essere acquisita un'autocertificazione del contribuente relativamente alla effettiva sussistenza della residenza estera»* ⁽⁵¹⁾.

D'altra parte, risultano ancora del tutto attuali e da confermare integralmente, i principi di carattere generale contenuti in diversi documenti di prassi dell'Agenzia delle entrate. Senza pretesa di completezza e di esaustività si può osservare come, nell'ambito della fiscalità dei redditi di natura finanziaria, in relazione all'esenzione riconosciuta nell'ambito del D.lgs. n. 239 del 1996 ai soggetti residenti nei c.d. Paesi "White List", l'Amministrazione finanziaria abbia da tempo espressamente affermato che *«il requisito della residenza deve essere rilevato dagli operatori sulla base di quanto attestato dall'investitore sullo schema di autocertificazione sottoscritto dall'interessato, sia nel caso in cui lo stesso sia determinato sulla base della legislazione nazionale dello Stato di residenza, sia nei casi in cui sia necessario fare ricorso alle regole contenute nelle singole Convenzioni o alle indicazioni fornite dal Modello OCSE. Pertanto, si fa presente che gli intermediari non hanno alcun obbligo di verifica in merito alla sussistenza o meno dei requisiti richiesti.»* ⁽⁵²⁾.

Anche in ambito più generale, con riguardo alla presunzione (relativa) di residenza

⁵⁰ Tra le varie pronunce cfr. Circ. n. 9/E del 1° aprile 2016.

⁵¹ Cfr. risposta ad interpello n. 76 del 18 gennaio 2023.

⁵² Cfr. Circ. n. 20/E del 27 marzo 2003, par. 1.1.

fiscale in Italia dei cittadini italiani espatriati nei Paesi a fiscalità privilegiata (art. 2, comma 2-bis, TUIR) (v. *supra* § 3.5) è stato affermato, senza equivoci, che «*per quanto concerne gli adempimenti dei sostituti d'imposta, si precisa come gli stessi non siano in alcun modo influenzati dalla nuova presunzione legale, ma continuino ad essere collegati alla posizione comunicata dal sostituto. Soltanto nel caso in cui quest'ultimo rappresenti l'effettivo status di residente nazionale, indipendentemente dalle proprie risultanze anagrafiche, il sostituto dovrà attenersi alla corrispondente disciplina di prelievo tributario alla fonte*»⁽⁵³⁾.

Ciò premesso, anche nel nuovo quadro normativo, in cui è venuta meno la presunzione assoluta di residenza fiscale in Italia, il sostituto d'imposta pur potendo comunque prudenzialmente richiedere all'interessato una dichiarazione sul proprio *status* di residenza fiscale italiana potrà, in forza della presunzione relativa, continuare a considerare residente fiscale il soggetto che documenta una residenza anagrafica italiana. Eventuali diverse situazioni di fatto potranno dar luogo ad una autocertificazione in cui l'interessato dichiara il suo diverso *status* fiscale rispetto ad un altro Paese estero, e perciò di non essere fiscalmente residente in Italia, in ragione di una "*prova contraria*" che, tuttavia, non deve rendere al sostituto d'imposta in quanto, come detto, attiene esclusivamente al rapporto tributario che intercorre tra lo stesso e l'Amministrazione finanziaria.

D'altra parte, nel caso di soggetti fiscalmente non residenti, per poter applicare le agevolazioni tributarie loro riferibili, è già principio costante e consolidato quello di richiedere al sostituto d'imposta di documentare lo *status* di residenza fiscale estera del sostituto per mezzo di un'autocertificazione semplice e dal contenuto libero rilasciata da quest'ultimo, come nel caso dei redditi extra-territoriali di cui all'art. 23 del TUIR⁽⁵⁴⁾, ovvero di un'autocertificazione redatta secondo schemi e contenuti approvati dall'Amministrazione finanziaria, come nel caso delle esenzioni accordate

⁵³ Cfr. Circ. Min. Finanze n. 140 del 24 giugno 1999, par 5.

⁵⁴ Cfr. Circ. Min n. 207 del 26 ottobre 1999 secondo cui «*al fine di poter usufruire delle disposizioni che escludono l'imponibilità di determinate fattispecie di redditi di capitale e di redditi diversi di natura finanziaria, la qualità di soggetto non residente deve essere documentata mediante una dichiarazione da parte dell'interessato. Pertanto, il riconoscimento dell'esclusione spetta ai soggetti non residenti che presentano al sostituto d'imposta o all'intermediario residente con il quale intrattengono rapporti di custodia, amministrazione, deposito o gestione un'attestazione, nella forma dell'autocertificazione, nella quale dichiarino di non essere residenti in Italia secondo le disposizioni della normativa fiscale italiana. Si tratta di una semplice attestazione sottoscritta dall'interessato con firma non autenticata*».

ai residenti in Paesi cd. “*White List*”⁽⁵⁵⁾, oppure ancora ricorrendo a documentazione ufficiale rilasciata dalle autorità fiscali dello Stato estero se si tratta di applicare le Convenzioni Internazionali contro le doppie imposizioni⁽⁵⁶⁾.

Con specifico riguardo all’ambito dei rapporti di natura finanziaria, si osserva inoltre come il nuovo quadro normativo interno continui a coesistere con le disposizioni relative agli impegni sullo scambio di informazioni finanziarie assunti dall’Italia nell’ambito degli accordi internazionali del *Common Reporting Standard* (CRS) e dei simili obblighi unionali (DAC2), laddove l’attività di *due diligence fiscale* e di rilevazione della residenza fiscale delle controparti effettuata a tali fini, normalmente sulla base di autocertificazione⁽⁵⁷⁾, si ritiene idonea a soddisfare, come per il passato, anche le esigenze di documentazione ai fini della normativa interna, sia con riguardo a quella attestante la condizione di residenza fiscale in Italia che dello *status* di non residente fiscale.

Qualche ulteriore considerazione può essere fatta con riguardo ad altri tipi di rapporto, come ad esempio quelli di lavoro dipendente, in cui il sostituto può probabilmente accedere ad informazioni aggiuntive rispetto a quelle di solito conoscibili dal sostituto d’imposta. Non è escluso, infatti, che il datore di lavoro possa essere più facilmente a conoscenza di circostanze fattuali utili a corroborare lo *status* fiscale del beneficiario del reddito, non dimenticando come l’Agenzia delle entrate abbia più volte ribadito che il sostituto ha sempre l’obbligo di garantire la “*normale diligenza*” nell’acquisire ed esaminare i documenti disponibili, attestanti la residenza formale del sostituito e nel non trascurare gli elementi fattuali di cui è a conoscenza, che potrebbero contraddire le evidenze documentali prodotte⁽⁵⁸⁾. E’ stato, infatti,

⁵⁵ Si veda lo schema di autocertificazione approvato con il DM 12 dicembre 2001 in attuazione degli articoli 7 e 11, comma 4, del D.lgs. n. 239/96.

⁵⁶ Al riguardo si vedano gli schemi di domande per il rimborso allegati al Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate n. 2013/84404 del 10 luglio 2013.

⁵⁷ Si veda la Legge 18 giugno 2015, n. 95 e le relative norme di attuazione di cui al Decreto del Ministro dell’Economia e delle Finanze del 28 dicembre 2015. In particolare, l’art. 5 della citata legge prevede che nell’ambito della citata attività di *due diligence* fiscale, le istituzioni finanziarie sono tenute ad acquisire una serie di informazioni, tra cui il codice fiscale estero (ove previsto) e un’attestazione di residenza fiscale che le norme attuative specificano essere «un’attestazione nella forma di autocertificazione del titolare del conto...».

⁵⁸ Cfr. Risposta all’istanza di interpello n. 246 del 16 luglio 2019 richiamata nella risposta n. 76 del 2023 cit..

precisato che i sostituti d'imposta, sotto la loro responsabilità, possono applicare direttamente il regime di maggior favore previsto dalle Convenzioni Internazionali, previa acquisizione di documentazione idonea a dimostrare l'effettiva residenza all'estero dei beneficiari del reddito; viene altresì ribadito che incombe su di essi pure l'obbligo di *“garantire la normale diligenza nell'esaminare i documenti forniti e nel non trascurare gli elementi fattuali di cui sono a conoscenza”* ⁽⁵⁹⁾.

Secondo la recente prassi, deve, pertanto, ritenersi che la *“normale diligenza”* richiesta ai sostituti d'imposta debba essere quella volta a rilevare sia *“documenti palesemente falsi o non pertinenti all'applicazione della norma Convenzionale”*, che la circostanza che l'interessato *“non si è trasferito all'estero”*, al fine di far emergere solo situazioni di palese incoerenza manifesta.

5. ULTERIORI CONSIDERAZIONI

La nuova definizione di residenza fiscale potrebbe avere indirettamente riflessi anche su alcuni regimi speciali di determinazione del reddito, quali ad esempio quelli previsti per i neo-residenti, per i lavoratori cd. impatriati e per i lavoratori frontalieri, che presuppongono che siano soddisfatti i requisiti di residenza fiscale in Italia ai sensi del comma 2 in esame.

Di seguito si formulano alcune considerazioni al riguardo.

5.1 Applicazione dell'agevolazione fiscale per i neo-residenti

Ai sensi dell'art. 24-bis del TUIR, i soggetti che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia (da verificare ai sensi del comma 2) dopo essere stati residenti all'estero (da verificare sempre ai sensi del comma 2) per almeno nove anni negli ultimi dieci anni precedenti al trasferimento, possono optare per il regime agevolato di tassazione con

⁵⁹ Cfr. Risposta n. 76 del 2023 cit. che dal punto di vista oggettivo concerne il caso della erogazione di pensioni integrative.

riguardo ai redditi prodotti all'estero ⁽⁶⁰⁾, per un periodo massimo di quindici anni. L'adesione al regime speciale deve avvenire nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui è stata trasferita la residenza fiscale in Italia o in quella immediatamente successiva. Prima di esercitare l'opzione per il regime agevolato, il contribuente può formulare una specifica istanza di interpello per ottenere dall'Amministrazione finanziaria una risposta in merito alla sussistenza dei requisiti di accesso al regime opzionale. In tal caso, all'istanza di interpello va allegata l'apposita *check list* predisposta dall'Agenzia delle entrate per il riscontro della sussistenza degli elementi necessari per l'accesso al regime di favore, eventualmente corredata dalla relativa documentazione di supporto ⁽⁶¹⁾. Per perfezionare l'opzione è richiesto il versamento di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF nella misura forfettaria di 100 mila euro per ciascun periodo d'imposta in riferimento al quale opera l'opzione ⁽⁶²⁾. L'opzione si intende tacitamente rinnovata di anno in anno, a meno che non intervenga un'ipotesi di cessazione degli effetti, di revoca dell'opzione o di decadenza dal regime (ad esempio, per omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva entro il termine previsto oppure per trasferimento della residenza fiscale in altro Stato o territorio).

La verifica della sussistenza della residenza all'estero dovrà essere effettuata secondo la formulazione del comma 2 *pro tempore* vigente. A titolo di esempio, in caso di trasferimento della residenza nel corso del 2025, per il periodo d'imposta 2024 il contribuente dovrà verificare i requisiti secondo la nuova formulazione, mentre per i

⁶⁰ Sul punto si vedano i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate con la Circ. 17/E del 23 maggio del 2017.

⁶¹ Cfr. Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 8 marzo 2017, prot. 0047060.

Nell'istanza il contribuente deve indicare: i dati anagrafici e, se già attribuito, il codice fiscale, oltre al relativo indirizzo di residenza in Italia, se già residente; lo status di non residente in Italia per un tempo almeno pari a nove periodi di imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio di validità dell'opzione; la giurisdizione o le giurisdizioni in cui ha avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione; gli eventuali Stati o territori esteri per i quali intende esercitare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva.

Sul punto si veda anche P. Angelucci, A.F. Martino e P. Scarioni, op. cit. Par. 1.2.

⁶² Per esplicita previsione normativa – cfr. comma 2 del medesimo art. 24-bis TUIR – il regime forfettario può essere esteso anche ai familiari non in possesso dei requisiti, cioè a quelli che trasferiscono la loro residenza fiscale in Italia, senza avervi risieduto per almeno nove dei dieci periodi d'imposta antecedenti a quello di validità dell'opzione. L'estensione del regime va indicata nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui il familiare trasferisce la residenza fiscale in Italia o in quella successiva. Per ciascuno dei familiari ai quali sono estesi gli effetti dell'opzione, l'imposta sostitutiva è pari a 25 mila euro annui.

periodi d'imposta 2015-2023, secondo quelli della formulazione vigente fino al 2023.

Alla luce della mutata formulazione del comma 2, espressamente richiamato dalla norma agevolativa in parola, potrebbe essere necessario un aggiornamento della *check list* da allegare all'istanza di interpello preventiva.

5.2 Applicazione del regime dei lavoratori impatriati

Anche l'applicazione del regime agevolativo previsto per i lavoratori cd. impatriati, di cui all'art. 5 del D.lgs. n. 209 del 2023 ⁽⁶³⁾, presuppone il trasferimento della residenza fiscale (da verificare ai sensi del comma 2) in Italia dopo un periodo di residenza all'estero che va da un minimo di tre periodi d'imposta ad almeno sei/sette anni. Analogamente a quanto sopra detto con riguardo all'applicazione del regime agevolativo per i neo-residenti, il presupposto della residenza dovrà essere verificato tenendo conto della normativa vigente in ciascuno dei periodi di osservazione, che quindi potrebbe divergere.

5.3 Applicazione del regime dei lavoratori frontalieri

La normativa domestica dedica una specifica disciplina agevolativa ⁽⁶⁴⁾ (franchigia da imposizione IRPEF di 10.000 euro) al reddito derivante dal lavoro dipendente prestato all'estero da parte dei frontalieri. Il regime agevolativo in parola è applicabile esclusivamente ai lavoratori dipendenti che:

- sono residenti (fiscalmente) in Italia;
- quotidianamente, si recano all'estero per svolgere la propria prestazione lavorativa, in zone di frontiera (quali ad esempio quelle in Francia, Austria, San Marino, Stato Città del Vaticano), o in Paesi limitrofi (quali ad esempio il Principato di Monaco).

La nuova formulazione del comma 2 che, come detto, fa ora riferimento, seppur in via alternativa agli altri criteri, alla presenza fisica nel territorio dello Stato per la maggior

⁶³ Cfr. art. 5 del Decreto. Sul punto si veda anche la ns. Circolare n. 1/2024.

⁶⁴ Cfr. articolo 1, comma 175, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, come da ultimo modificato dall'articolo 4 della legge 13 giugno 2023, n. 83 «175. A decorrere dal 1° gennaio 2014, il reddito da lavoro dipendente prestato all'estero in zona di frontiera o in altri paesi limitrofi al territorio nazionale, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, da soggetti residenti nel territorio dello Stato italiano, concorre a formare il reddito complessivo per l'importo eccedente 10 mila euro».

parte del periodo d'imposta, tenendo conto anche delle frazioni di giorno, potrebbe impattare sulla normativa prevista per i lavoratori frontalieri. Ciò con riguardo prevalentemente ai lavoratori residenti in uno degli Stati di confine che vengono a lavorare in Italia. Anche le Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia con la Francia, l'Austria e la Repubblica di San Marino, relativamente ai redditi prodotti dai cd. lavoratori frontalieri fanno leva sul concetto di residenza, facendo prevalere la tassazione nello Stato di residenza del lavoratore. Diversamente, dal 1° gennaio 2024, il nuovo Accordo stipulato dall'Italia e dalla Svizzera ⁽⁶⁵⁾, che disciplina il trattamento sia dei frontalieri elvetici che lavorano in Italia che di quelli italiani che lavorano in Svizzera, ha introdotto un principio di reciprocità tra Paese della fonte e Paese di residenza. I redditi prodotti dai nuovi frontalieri dovranno, infatti, essere tassati in via concorrente essendo stato superato il previgente principio della tassazione esclusiva nel Paese della fonte ⁽⁶⁶⁾.

5.4 Tassazione su retribuzioni convenzionali di soggetti che prestano l'attività lavorativa all'estero come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro

Ai sensi dell'art. 51, comma 8-bis, del TUIR, sono tassati forfettariamente i lavoratori dipendenti residenti fiscalmente in Italia che prestano la propria attività all'estero in via continuativa, come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni ⁽⁶⁷⁾. Il citato criterio di determinazione del reddito si rivolge a quei lavoratori che pur svolgendo l'attività lavorativa all'estero, continuano ad essere qualificati come fiscalmente residenti in Italia ai sensi del comma 2. Per tali lavoratori, il reddito derivante dal lavoro dipendente prestato all'estero è assoggettato a tassazione sulla

⁶⁵ Cfr. Accordo stipulato il 23 dicembre 2020 tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera, sulle disposizioni contenute nella Convenzione per evitare le doppie imposizioni e su alcuni accordi che disciplinano alcune questioni ai fini delle imposte sui redditi. Tale Accordo è stato ratificato dallo Stato italiano con la Legge 13 giugno 2023, n. 83. Sul punto si veda Circ. dell'Agenzia delle entrate n. 25/E del 18 agosto 2023 e la ns. Lettera informativa del 27 novembre 2023.

⁶⁶ Cfr. Accordo stipulato il 3 ottobre 1974 tra la Repubblica italiana e la Confederazione svizzera.

⁶⁷ Cfr. comma 8-bis dell'art. 51 del TUIR «8-bis. In deroga alle disposizioni dei commi da 1 a 8, il reddito di lavoro dipendente, prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto da dipendenti che nell'arco di dodici mesi soggiornano nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni, è determinato sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con il decreto del Ministro del lavoro e della previdenza sociale di cui all'articolo 4, comma 1, del decreto-legge 31 luglio 1987, n. 317, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 ottobre 1987, n. 398». Sul punto si veda «Le imposte sui redditi nel testo unico» di M. Leo, Tomo I, § 7.6, Giuffrè Francis Lefebvre, ed. 2022.

base delle retribuzioni convenzionali annualmente stabilite, senza tener conto della retribuzione effettivamente corrisposta al lavoratore ⁽⁶⁸⁾.

Considerato che il presupposto per l'applicazione di tale tassazione agevolata è che il soggetto sia fiscalmente residente in Italia e che sia soddisfatto il *test* mobile in caso di presenza estera a cavallo di due periodi d'imposta, vi potrebbero essere degli impatti derivanti dalla nuova formulazione del comma 2. Infatti, potrebbe non trovare applicazione la norma agevolativa per il lavoratore distaccato all'estero a cavallo tra il 2023 e il 2024, che è stato fiscalmente residente in Italia nel 2023 in base alla previgente normativa, ma che, in base alla nuova norma, non potrebbe esserlo nel 2024 in quanto ha conservato in Italia solo relazioni di natura patrimoniale ed economica, e non ricorra nessuno degli altri criteri previsti dalla nuova norma ⁽⁶⁹⁾.

5.5 Imposte di successione e di donazione

Si ritiene che la nozione di residenza fiscale di cui al comma 2 continui a non trovare applicazione ai fini delle imposte di successione e di donazione di cui al D.Lgs. n. 346 del 31 ottobre 1990 ⁽⁷⁰⁾, laddove si stabilisce che, se alla data dell'apertura della successione/donazione il defunto/donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti. Precisato che in materia di successioni/donazioni non viene data una specifica definizione del concetto di residenza da utilizzare ai fini dell'applicazione di tali imposte, si ritiene che il

⁶⁸ Cfr. Risposte ad interpello n. 783 del 17 novembre 2021 e n. 50/E del 17 gennaio 2023. In tale ultimo documento di prassi l'Agenzia delle entrate ha chiarito che «Sulla base di quanto richiesto dalla norma, si rileva, pertanto, che la disciplina fiscale di cui all'articolo 51, comma 8-bis, del TUIR, trova applicazione a condizione che:

- l'attività lavorativa sia svolta all'estero per un determinato periodo di tempo con carattere di permanenza o di sufficiente stabilità;
- l'attività lavorativa svolta all'estero costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e, pertanto, l'esecuzione della prestazione lavorativa sia integralmente svolta all'estero;
- il lavoratore nell'arco temporale di dodici mesi (anche ricompreso in due diversi periodi d'imposta) soggiorni nello Stato estero per un periodo superiore a 183 giorni.

Oltre ai requisiti sopra richiamati, è, comunque, necessario che il lavoratore operante all'estero sia inquadrato in una delle categorie per le quali il decreto del citato Ministro fissa la retribuzione convenzionale.».

⁶⁹ In tale direzione si veda la Risposta ad interpello n. 50 del 2023 cit..

⁷⁰ Cfr. in particolare l'art. 2 del D.Lgs. n. 346/1990 "Territorialità dell'imposta":

- «1. L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero.
2. Se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione il defunto o il donante non era residente nello Stato, l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti.
3. ...omissis...
4. ...omissis...»

legislatore abbia inteso far riferimento alla nozione di residenza civilistica e non a quella fiscale applicabile ai fini delle imposte sui redditi delle persone fisiche ⁽⁷¹⁾(⁷²). Come osservato dalla dottrina ⁽⁷³⁾, infatti, ciò potrebbe determinare il rischio di spostamento di ricchezze verso altri Paesi con fiscalità più favorevoli di quella italiana.

Ai fini di una omogeneità di trattamento del contribuente, sarebbe auspicabile l'estensione, anche ai fini delle suddette imposte, dell'adozione del medesimo

⁷¹ Sul punto si veda anche Par. 2.2. «Il concetto di *de cuius* (o donante) “residente” in Italia» del Cap. 2 di A. Busani, in Manuale «Imposta di Successione e donazione» di Ipsoa in cui l'autore afferma «Mentre la legge civilistica riferisce la vicenda successoria al «domicilio» del defunto (ai sensi dell'articolo 456, codice civile, «[l]a successione si apre [...] nel luogo dell'ultimo domicilio del defunto»), per l'applicazione dell'imposta di successione (e donazione), il d. lgs. 346/1990 fa, quindi, riferimento al concetto di «residen[za]» del defunto (o del donante). Dato che non si può pensare che il legislatore utilizzi in modo improprio una terminologia giuridicamente rilevante e che non conosca il significato dei termini tecnico-giuridici, quando, dunque, l'articolo 2, comma 1, TUS, si riferisce al *de cuius* (o al donante) «residente nello Stato», per definire tale concetto altro **non si può fare che ricorrere alla definizione di “residenza” contenuta nell'articolo 43, comma 2, codice civile**, ove si definisce come «residenza» il «luogo in cui la persona ha la dimora abituale», per “dimora” intendendosi la casa di abitazione (mentre il «domicilio», ai sensi dell'articolo 43, comma 1, codice civile, è il luogo ove una persona «ha la sede principale dei suoi affari e interessi»). Il medesimo ragionamento può essere ripetuto... in relazione al disposto dell'articolo 6, comma 1, TUS, per il quale la successione deve essere dichiarata all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate «nella cui circoscrizione era l'ultima residenza del defunto», ove essa fosse nello Stato; se il defunto fosse, invece, residente all'estero, la dichiarazione della successione deve essere registrata all'ufficio dell'Agenzia delle Entrate «nella cui circoscrizione era stata fissata l'ultima residenza italiana» o, qualora il defunto non abbia mai avuto residenza in Italia oppure, pur avendola avuta, essa «non è conosciuta, l'ufficio competente è quello di Roma» (e più precisamente l'Ufficio Territoriale di Roma 6 - Eur - Torrino, della Direzione provinciale II di Roma). È bene rammentare, inoltre, che, ai sensi dell'art. 31, comma 4, TUS, la presentazione della dichiarazione di successione a un ufficio dell'Agenzia delle Entrate diverso da quello competente, si considera come non avvenuta. Occorre, però, considerare che, nel luogo in cui, sotto il profilo civilistico, una persona è considerata essere residente (la cosiddetta “residenza sostanziale” o “effettiva”), essa deve stabilire la sua residenza anagrafica (la cosiddetta “residenza formale”) e, cioè, il luogo nel quale essa risulta risiedere secondo l'apposito Registro della popolazione residente all'uopo tenuto dall'Ufficio Anagrafe di ogni Comune italiano: l'articolo 3, comma 1, d.P.R. 30 maggio 1989, n. 223, sancisce, infatti, che per «persone residenti nel comune s'intendono quelle aventi la propria dimora abituale nel comune»; Cfr. inoltre «Successioni transfrontaliere e rischio di spostamento di ricchezza imponibile dall'Italia verso altri Paesi», di A. Crosti, in Il fisco, n. 36 del 2018; «Commento all'art. 2» di A. Uricchio, in Commento al Testo Unico delle imposte sulle successioni e donazioni, D'Amati 1996; «I criteri di collegamento territoriale nell'imposta sulle successioni e donazioni» Consiglio Nazionale del Notariato, Studio n. 194-2009/T; «La riforma fiscale non supera i dubbi sulla residenza ai fini successori - Dalla legge delega, così come dai documenti di accompagnamento e dai correlati dossier, non emergono indicazioni su questa tematica» di G. Giardina Eutekne, 15 marzo 2024.

⁷² Sul punto si veda, in senso contrario, il Par. 1.1 «Premessa» del Cap. I «Nuova definizione di residenza fiscale delle persone fisiche» di P. Angelucci, A.F. Martino, P. Scarioni, cit., in cui nella nota 1 viene affermato che «La distinzione tra soggetti residenti e non residenti ha importanti effetti anche ai fini delle imposte di successioni e donazioni, poiché l'art. 2, comma 1, del D.Lgs. 31 ottobre 1990, n. 346, dispone che “1. L'imposta è dovuta in relazione a tutti i beni e diritti trasferiti, ancorché esistenti all'estero.”; tuttavia, se alla data dell'apertura della successione o a quella della donazione, il defunto o il donante non era residente in Italia “l'imposta è dovuta limitatamente ai beni e ai diritti ivi esistenti” (cfr. art. 2, comma 2)».

⁷³ Sul punto si veda A. Crosti, cit..

requisito di residenza fiscale previsto ai fini IRPEF.

* * *

Distinti saluti.

Il Direttore

(Francesco De Angelis)