

Le novità in materia di residenza fiscale delle persone fisiche dal 1° gennaio 2024

di **Francesca Benini**

OneDay Master

Redditi di lavoro prodotti all'estero

Scopri di più

L'[articolo 1, D.Lgs. 209/2023](#), a decorrere dall'1.1.2024, ha completamente **riscritto i criteri di collegamento per individuare la residenza fiscale delle persone fisiche**, di cui all'[articolo 2, comma 2, Tuir](#).

Il citato decreto è stato emanato in attuazione della L. 111/2023 (c.d. Legge Delega fiscale) che, come noto, ha delegato il Governo ad adottare uno o più Decreti Legislativi recanti la **revisione del sistema tributario**.

Secondo la Legge Delega, l'intervento normativo relativo alla residenza fiscale delle persone fisiche doveva perseguire come obiettivo, tra gli altri, quello di **rendere la legislazione domestica "coerente con la migliore prassi internazionale e con le convezioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni"**.

Tale obiettivo, tuttavia, a parere di chi scrive, **non è stato raggiunto**: infatti, la nuova nozione di residenza fiscale, invece che avvicinarsi a quella prevista a livello internazionale, **sembra essersene allontanata**.

Volendo entrare nel dettaglio.

Il nuovo [articolo 2, comma 2, Tuir](#), prevede che, ai fini delle imposte sui redditi, si considerano **residenti le persone che**, per la maggior parte del periodo d'imposta, hanno **la residenza** (ai sensi del Codice civile) o il domicilio **nel territorio dello Stato**, oppure **sono ivi presenti**.

Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti **le persone iscritte**, per la maggior parte del periodo di imposta, **nelle anagrafi della popolazione residente**.

La novella legislativa incide, in primo luogo, sul **criterio di collegamento del domicilio**. La stessa, infatti, nell'andare ad eliminare il previgente richiamo alla nozione civilistica, ha **definito il domicilio** come *"il luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e*

familiari del contribuente". Nessuna rilevanza, invece, viene attribuita alle **relazioni di tipo economico-patrimoniali del contribuente**.

La nuova nozione di domicilio, ponendosi in contrasto con l'obiettivo perseguito dalla Legge Delega, **non sembra essersi avvicinata al concetto di "centro degli interessi vitali"** elaborato dall'OCSE ma, piuttosto, sembra aver recepito **l'orientamento della giurisprudenza di legittimità** (sul punto altalenante) che, nel corso degli anni, aveva ritenuto prevalente, ai fini dell'individuazione della residenza fiscale, **gli interessi di carattere personale e familiare**, rispetto a quelli di carattere patrimoniale.

In discontinuità con la previgente formulazione dell'[articolo 2, comma 2, Tuir](#), poi, la novella legislativa ha introdotto la **presenza fisica sul territorio dello Stato** come nuovo criterio di collegamento per individuare la residenza fiscale di un contribuente.

Anche tale criterio **non sembra essere coerente con l'obiettivo fissato dalla Legge Delega** dal momento che non è previsto tra quelli rilevanti a livello internazionale per **dirimere le situazioni di doppia residenza fiscale**.

Non rappresenta una novità rispetto al passato, invece, il **criterio di collegamento della residenza**. Tale criterio, infatti, continua a richiamare **la nozione civilistica di cui all'[articolo 43, cod. civ.](#)**, ossia *"il luogo in cui la persona ha la dimora abituale"*.

In base a tale rinvio, pertanto, gli elementi che individuano la residenza continuano **ad essere rinvenibili**, da un lato, nel dato oggettivo della **consuetudinaria permanenza dell'individuo in un certo luogo** e, dall'altro, nel **dato soggettivo** rappresentato dalla *volontà di rimanervi*.

Tutti i descritti 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**.

Tale ultimo aspetto rappresenta una **novità rispetto al passato**. A questo riguardo, si pone il problema di stabilire il significato del **termine "frazione di giorno"**, ossia se lo stesso, ai fini del computo dei 183 giorni, debba o meno **essere calcolato come giorno intero**.

Si deve sottolineare, da ultimo, che il nuovo [articolo 2, comma 2, Tuir](#), esclude la **presunzione assoluta di residenza in Italia per gli italiani non iscritti all'Aire**. Il Legislatore tributario, rispetto al passato, ha **(de)qualificato l'iscrizione all'anagrafe come presunzione relativa di residenza fiscale**, prevedendo che **l'onere della prova gravi comunque in capo al contribuente**.

Tale novità normativa, pur rappresentando un passo in avanti rispetto al passato, continua a rimanere un **criterio di collegamento puramente formale** che non trova **alcun tipo di riferimento a livello internazionale**.

Da ultimo, si evidenzia che, nell'ambito della riforma fiscale, si è persa l'occasione di



introdurre **il criterio del c.d. *split year***, ossia il frazionamento del periodo di imposta a fronte del trasferimento della persona in corso d'anno.

Anche tale previsione avrebbe consentito di **rendere la normativa italiana maggiormente coerente** con la nozione di residenza fiscale a livello internazionale: il criterio dello *split year*, infatti, oltre ad essere contemplato in diverse convenzioni contro le doppie imposizioni, è **previsto nelle legislazioni nazionali di diversi Stati esteri**.