



La disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche: un'analisi approfondita delle modifiche introdotte all'art. 2 del TUIR dal D. Lgs. 209/2023

Dott.ssa Beatrice Olini
Dottore Commercialista in Brescia

Brescia, 25 giugno 2025



I nuovi criteri di residenza fiscale delle persone fisiche dal 2024

Nell'ambito delle disposizioni attuative della Riforma fiscale, è stato pubblicato il D. Lgs. n. 209/2023 ("Decreto") dedicato alla revisione della fiscalità internazionale.

Tra le novità si evidenzia l'introduzione, a decorrere dall'1 gennaio 2024, di nuovi criteri utilizzabili per l'individuazione della "residenza fiscale" delle persone fisiche, rilevante per stabilire la tassazione del relativo reddito.

Tale riforma fiscale, che rappresenta un significativo *restyling* nel panorama della fiscalità internazionale italiana, è stato oggetto di approfondimento sia da parte dell'Agenzia delle Entrate, con l'emanazione della Circolare 20/E del 4 novembre 2024, nonché da parte di Assonime, attraverso la Circolare n. 25 del 13 dicembre 2024.



I nuovi criteri di residenza fiscale delle persone fisiche dal 2024

In base alle nuove disposizioni sono considerate residenti le persone che “per la maggior parte del periodo d’imposta”:

- hanno la residenza in Italia ai sensi del Codice civile;
- hanno il domicilio in Italia, inteso quale luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona;
- sono presenti in Italia;
- risultano iscritti nell’Anagrafe della popolazione residente (salvo prova contraria).

Tali condizioni sono tra loro **alternative**; in conseguenza di ciò, la sussistenza di una sola disposizione è sufficiente a radicare la residenza di una persona in Italia.



Le modifiche normative dell'art. 2 TUIR

ART. 2 TUIR

Comma	Testo valido fino al 2023	Testo valido dal 2024
1	Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.	
2	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.	Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, 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. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.
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.	

Come si evince dalla tabella sopra riportata, nessuna modifica è stata apportata al comma 2-bis dell'art. 2 del TUIR; infatti, continua a sussistere la presunzione relativa di residenza dei cittadini italiani che si sono trasferiti in uno Stato / territorio definito "black list"



La residenza in Italia

La nuova disposizione attribuisce rilevanza alla definizione di residenza ai sensi del Codice civile.

Di conseguenza, come prescritto dall'art. 43, comma 2, C.c., la residenza è individuata “nel luogo in cui la persona ha la **dimora abituale**”.

Circolare 20/E del 4 novembre 2024, richiamando la Circolare 25/E del 18 marzo 2023, evidenzia che, così come a sua volta già chiarito nella Circolare 304/E del 2 dicembre 1997, per configurare la residenza non è necessaria la continuità o definitività della dimora abituale, con la conseguenza che periodi anche prolungati di assenza, non ne escludono il radicamento in Italia.



Il domicilio in Italia (1/2)

La **nuova disposizione sostituisce**, ai fini dell'applicazione della disciplina in esame, la nozione di domicilio di derivazione civilistica, inteso quale luogo in cui la persona ha stabilito la **sede principale dei suoi affari e interessi**, fornendo una specifica definizione in base alla quale viene data **rilevanza alle relazioni personali / familiari**.

Secondo la Relazione illustrativa al Decreto, tale novella normativa *«modifica il criterio di collegamento ai fini della determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche sostituendo 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»*.



Il domicilio in Italia (2/2)

Con questa nuova formulazione del concetto di domicilio, il legislatore ha inteso far coincidere il domicilio con il luogo in cui sono localizzati gli affetti del contribuente.

Tale definizione, oltre ad allontanarsi dal concetto di “centro degli interessi vitali” così come definito dall’OCSE, comporterà un maggiore sforzo accertativo in capo all’Amministrazione finanziaria, poiché le relazioni affettive, per loro stessa natura, sono fluide e intangibili.



La presenza fisica in Italia (1/2)

Il criterio della presenza fisica della persona in Italia rappresenta un **criterio innovativo** (la verifica di tale criterio prescinde dalla residenza / domicilio della persona).

Tale criterio non è però tra quelli rilevanti in ambito OCSE per dirimere le situazioni di doppia residenza fiscale. Il Modello OCSE infatti dà rilievo alla presenza fisica dei contribuenti ai fini dell'applicazione di altre disposizioni: ad esempio, dell'art. 15 in tema di ripartizione della potestà impositiva tra i Paesi sui redditi di lavoro dipendente. Infatti, l'obiettivo di tale articolo, non serve come criterio per poter tassare il contribuente sui redditi ovunque prodotti, ma solo come uno dei test per stabilire se lo Stato in cui l'attività lavorativa viene svolta ha diritto di tassare la remunerazione.

Questo criterio, tuttavia, non è un *unicum* nel panorama internazionale; diversi ordinamenti esteri attribuiscono rilevanza alla presenza fisica nel Paese ai fini dell'attrazione della residenza fiscale. Si pensi al caso di USA e UK, i quali prevedono, tra i criteri di individuazione della residenza nel territorio, anche alcuni test specifici come il *substantial presence test* negli USA e l'*automatic residence test* per UK; tali test sono infatti legati al fatto di aver trascorso un determinato periodo di tempo nell'anno in corso o nel triennio per gli USA.

La presenza fisica in Italia (2/2)

Tale criterio sembra dover essere interpretato secondo il proprio tenore letterale.

Risulta quindi essere necessario valorizzare i giorni trascorsi nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla residenza civilistica o dal domicilio e di conseguenza prescindendo da tutte le ragioni che vanno a determinare la permanenza in Italia di un determinato soggetto.



Il computo per la maggior parte del periodo di imposta (1/3)

Come evidenziato, l'art. 2, comma 2, TUIR, considera residenti le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo di imposta (183 giorni in un anno o 184 giorni in caso di anno bisestile), presentano anche una delle condizioni sopra evidenziate a ricollegare la residenza nel territorio dello Stato.

Secondo la Relazione Illustrativa al Decreto, tali criteri devono essere verificati tenendo conto anche dei periodi non consecutivi.

La **novità** dal 2024 è data dal fatto che nel computo per la maggior parte dei periodi di imposta devono considerarsi anche le **frazioni di giorni**.

Su tale tema ci si deve rifare all'orientamento internazionale, *i.e.* il paragrafo 5 del Commentario all'art.15 dell'OCSE, come già recepito nella prassi nazionale nella Circolare 201/E 1996.



Il computo per la maggior parte del periodo di imposta (2/3)

Tale Circolare specifica infatti che, nel computo dei giorni è necessario includere le frazioni di giorno, il giorno di arrivo e di partenza, tutti gli altri giorni trascorsi nel territorio dello Stato in cui l'attività è esercitata, come i sabati e le domeniche, i giorni festivi e di ferie, i congedi per malattia o parentali, nonché i periodi di breve interruzione.

In tali condizioni, anche le frazioni di giorno trascorse nel territorio dello Stato concorrono come giornate intere. Infatti, come precisa in Commentario OCSE: *“various formulas have been used by member countries to calculate the 183 day period, there is only one way which is consistent with the wording of this paragraph: the “days of physical presence” method. The application of this method is straightforward as the individual is either present in a country or he is not. The presence could also relatively easily be documented by the taxpayer when evidence is required by the tax authorities. Under this method the following days are included in the calculation: **part of a day, day of arrival, day of departure and all other days spent inside the State of activity**”*.



Il computo per la maggior parte del periodo di imposta (3/3)

Come precisato nella Relazione illustrativa al Decreto, la prova dell'assenza dei criteri che determinano la residenza in Italia può essere fornita dal contribuente dimostrando di non avere in Italia la residenza, il domicilio e di non essere stato fisicamente presente in Italia.

Tale prova va quindi riferita a un **numero di giorni complessivi** superiore alla maggior parte del periodo d'imposta (che come detto è di 183 giorni o 184 giorni per gli anni bisestili), considerando anche le frazioni di giorno che, come specificato precedentemente, assumono quindi rilevanza come giorni interi).



L'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente

Ulteriore novità nel nuovo comma 2 dell'art. 2 è data dal fatto che, **salvo prova contraria**, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo d'imposta nelle Anagrafi della popolazione residente.

A differenza della previgente disposizione, che esprimeva una presunzione assoluta, la **novella presunzione** in esame assume ora un **significato relativo**.

Il criterio di iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente rimane ad ogni modo il criterio di collegamento rilevante ai fini della residenza fiscale.

Tuttavia, come sottolinea la Relazione illustrativa al Decreto, la modifica mitiga la formale iscrizione all'Anagrafe *“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”*. Il dato formale dell'iscrizione alle Anagrafi della popolazione residente sarebbe quindi superabile dimostrando l'assenza dei criteri di collegamento previsti dalla stesa normativa interna (residenza, domicilio, presenza nel territorio dello Stato) per la maggior parte dei periodi di imposta, considerando anche le frazioni di giorno.



Le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (1/3)

Dall'applicazione delle disposizioni italiane e quelle di un altro Stato estero potrebbe derivare una situazione di “**doppia residenza**”.

In tale contesto, la soluzione richiede la verifica dei criteri previsti nell'ambito delle singole Convenzioni contro la doppia imposizione in vigore tra l'Italia ed uno Stato estero («Convenzioni OCSE»).

Il paragrafo 1 dell'articolo 4 della Convenzione OCSE identifica la residenza ai fini convenzionali, rimandando alla definizione specifica identificata per normativa in ciascuno degli Stati contraenti.

Nel caso in cui le definizioni di residenza di ciascuno degli Stati contraenti della Convenzione OCSE risultino in conflitto tra loro, è necessario rifarsi al successivo paragrafo 2, il quale prevede che ogni caso deve essere risolto tramite l'applicazione delle cd. **tie breaker rules**.



Le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (2/3)

In particolare, bisogna fare riferimento, **in ordine gerarchico**, ai seguenti criteri, così come individuati nell'articolo 4, paragrafo 2 del modello OCSE (cd. *tie breaker rules*):

- abitazione permanente (1° rule);
- centro degli interessi vitali (2° rule);
- luogo di soggiorno abituale (3° rule);
- nazionalità (4° rule);
- accordo fra gli Stati (criterio residuale).

Le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni (3/3)

I nuovi criteri di residenza delle persone fisiche, possono comportare a delle nuove fattispecie di conflitto in tema di residenza e tali conflitti tra gli Stati potranno essere risolte tramite l'applicazione delle *tie breaker rules*, es. per i soggetti transfrontalieri.

Inoltre, l'applicazione delle *tie breaker rules* risulta essere necessaria anche per poter derimere i conflitti sulla residenza delle persone fisiche derivanti dall'applicazione della presunzione legale relativa che riguarda quei soggetti che sono iscritti all'Anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo di imposta; presupposto per l'applicazione è che il soggetto persona fisica sia considerato residente in Italia, proprio per il fatto di essere iscritto all'Anagrafe della popolazione residente, sia che il medesimo soggetto risulti residente in un altro Stato con cui l'Italia ha stipulato una Convenzione contro le doppie imposizioni.

Anche in tale ipotesi, i criteri convenzionali prevalgono sul mero dato formale dell'iscrizione anagrafica.



Dott.ssa Beatrice Olini

Viale Duca D'Aosta 28, 25121 Brescia

Mobile: [+39 345 803 2566](tel:+393458032566)

Email: beatrice.olini@pwc.com