STUDIO VIGNOLI

LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE

Stefano VIGNOLI · 30 ottobre 2026



L'IMPORTANZA DELLA RESIDENZA

PERMETTE DI INDIVIDUARE I SOGGETTI PASSIVI I CUI REDDITI (E PATRIMONIO) SONO TASSABILI IN ITALIA OVUNQUE SIANO PRODOTTI (DETENUTI).

PRINCIPIO DI TASSAZIONE

SU BASE MONDIALE *WORLDWIDE PRINCIPLE TAXATION*	**SU BASE TERRITORIALE**

ART. 3 TUIR – L'IMPOSTA SI APPLICA SUL REDDITO COMPLESSIVO DEL SOGGETTO, FORMATO:

PER I **RESIDENTI** DA **TUTTI I REDDITI** POSSEDUTI AL NETTO DEGLI ONERI DEDUCIBILI	PER I **NON RESIDENTI** SOLTANTO DAI **REDDITI** PRODOTTI NEL **TERRITORIO** DELLO STATO

LA VECCHIA RESIDENZA FISCALE

FINO AL PERIODO DI IMPOSTA 2023

Art. 2, comma 2, del TUIR

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;
- hanno nel territorio dello Stato ai sensi del Codice civile:
  - **il domicilio – Art. 43, comma 1, C.C.:** *«Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi»;*
  - **la residenza – Art. 43, comma 2, C.C.:** *«La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale».*

LA NUOVA RESIDENZA FISCALE

DAL PERIODO DI IMPOSTA 2024

Articolo 1, D.Lgs 209 del 27 dicembre 2023 (Decreto Internazionalizzazione)

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.



LA NUOVA RESIDENZA – NOVITÀ

COSA NON È CAMBIATO	COSA È CAMBIATO
I CRITERI SONO ALTERNATIVI	I CRITERI DIVENTANO 4
«MAGGIOR PARTE DEL PERIODO DI IMPOSTA» – NO SPLIT YEAR	NUOVO CRITERIO DELLA PRESENZA
LA RESIDENZA EX ART. 43 C.C. COME DIMORA ABITUALE	L'ISCRIZIONE ALL'ANAGRAFE AMMETTE PROVA CONTRARIA
INVERSIONE DELL'ONERE DELLA PROVA PER CHI SI TRASFERISCE IN PAESI BLACK LIST	IL DOMICILIO GUARDA SOLTANTO AGLI INTERESSI PERSONALI E FAMILIARI
LA RESIDENZA IN MATERIA DI IMPOSTA SUCCESSIONI E DONAZIONI	



COSA NON È CAMBIATO – 183 GIORNI

Split Year - Solo le Convenzioni con Svizzera e Germania (oltre a Panama) lo regolano.

La residenza si determina sulla base di uno dei tre/quattro criteri alternativi per la **maggior parte del periodo di imposta**.

Il § 2,10 del Commentario art. 4 raccomanda il criterio del frazionamento del periodo di imposta:

> *For example, in one calendar year an individual is a resident of State A under that State's tax laws from 1 January to 31 March, then moves to State B. Because the individual resides in State B for more than 183 days, the individual is treated by the tax laws of State B as a State B resident for the entire year. Applying the special rules to the period 1 January to 31 March, the individual was a resident of State A. Therefore, both State A and State B should treat the individual as a State A resident for that period, and as a State B resident from 1 April to 31 December.*

Per la Cassazione (Ordinanza 25690/2023): è tassabile (anche) in Italia il reddito prodotto in Francia nella seconda parte del 2012 di un calciatore trasferitosi dal Milan al PSG a metà luglio 2012. Commentario = raccomandazione ai Paesi i quali nel delineare la disciplina convenzionale, sono liberi di darvi attuazione.

RISCHIO DOPPIA TASSAZIONE PER PARTE DELL'ANNO / DOPPIO ESONERO



RESIDENZA FISCALE: I «NUOVI» CRITERI DAL 2024

PRESENZA	DOMICILIO	ISCRIZIONE ALL'ANAGRAFE
Dal 2024 residente chi è presente per oltre metà anno: 183 giorni (184 nel 2024), anche non consecutivi, con frazioni di giorno	Luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari	Residente chi è iscritto per la maggior parte del periodo d'imposta
Prescinde dalla causa: rischio per frontalieri, studenti e turisti di lungo periodo	Non contano più gli interessi economici, ancora rilevanti nel Modello OCSE	Da presunzione assoluta a relativa: la prova contraria richiede l'assenza degli altri 3 criteri
Nell'OCSE solo art. 15 § 2; difficile da verificare nella UE	Criticità: relazioni "principali" difficili da individuare, facili da spostare; rischio di sovrapposizione con residenza/presenza	Irrilevante nelle Convenzioni, ma talvolta valorizzata dalla Cassazione



LA CIRCOLARE 20 DEL 4 NOVEMBRE 2024

LA «NUOVA» RESIDENZA SI APPLICA DAL PERIODO DI IMPOSTA 2024

NUOVO CRITERIO DELLA PRESENZA

- «criterio oggettivo»;
- dal conteggio dei (frazioni di) giorni esclusa soltanto la presenza occasionale (es. lo «scalo aereo»);
- rileva “a prescindere dalle motivazioni di tale presenza” e quindi, non dovrebbero rilevare le «cause di forza maggiore».

NUOVA DEFINIZIONE DI DOMICILIO

- consente di «risolvere a partire dal periodo di imposta 2024, le incertezze venutesi a creare negli anni»;
- rientrano nelle relazioni personali e familiari quelle connotate da un carattere di stabilità (es. coniugio, unione civile, convivenza);
- rilevano le relazioni sociali (circoli culturali o sportivi);
- quando le principali relazioni familiari sono in Paesi diversi (es. figli in Paese diverso dal coniuge), rileva la (maggior) presenza in uno Stato.

La **dimora abituale** può cambiare più volte durante l’anno (paragrafo 2.1).

Indica la «**supremazia**» **del diritto internazionale pattizio sulla disciplina nazionale** e rinvia al **Commentario del modello OCSE**.

NUOVA RESIDENZA: SOLO DAL 2024

D.LGS. 209/2023, ART. 7: NUOVE REGOLE DAL 1° GENNAIO 2024;
PRIMA RESTA IL VECCHIO ART. 2, C. 2, TUIR
CIRC. 20/E, PAR. 2.3 · CASS. 18.7.2024, N. 19843 (UD. 10.7.2024)

CIRCOLARE 20/E DEL 4.11.2024

- Art. 7, c. 1 del Decreto: le nuove regole «si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2024»
- Fino al 2023 compreso resta applicabile il previgente art. 2, c. 2, TUIR, con i chiarimenti di prassi
- Fino al 31.12.2023 opera la presunzione assoluta dell'iscrizione anagrafica (salve le tie breaker rules)
- Chi era residente per il domicilio civilistico lo resta fino al 2023; la nuova nozione si verifica dal 2024

CASSAZIONE N. 19843/2024

- **Il caso:** contribuente cancellato dall'anagrafe e trasferito a Monaco (black list); accertamento 2009 come residente in Italia (art. 2, c. 2-bis, TUIR)
- La novella del D.Lgs. 209/2023 «non si applica» alla fattispecie
- Ha natura sostanziale (incide su soggettività passiva e onere della prova): vale per le fattispecie dal 2024, non per le precedenti, neanche se accertate o giudicate dopo
- Prima del 2024: domicilio = centro degli affari e degli interessi vitali, riconoscibile da terzi; legami familiari non prioritari



LIABLE TO TAX VS SUBJECT TO TAX

LE CONVENZIONI SI APPLICANO ALLE PERSONE RESIDENTI DI UNO O DI ENTRAMBI GLI STATI CONTRAENTI

ART. 1 MODELLO OCSE

ART. 4 MODELLO OCSE: "RESIDENTE DI UNO STATO" DESIGNA OGNI PERSONA CHE, IN VIRTU' DELLA LEGISLAZIONE DI DETTO STATO, **È ASSOGGETTATA AD IMPOSTA NELLO STESSO STATO**, **A MOTIVO DEL SUO DOMICILIO, DELLA SUA RESIDENZA**, DELLA SEDE DELLA SUA DIREZIONE O DI OGNI ALTRO CRITERIO DI NATURA ANALOGA

MA BASTA L'ASTRATTA SOGGEZIONE O SERVE L'IMPOSIZIONE EFFETTIVA?

LIABLE TO TAX

- Conta lo **status della persona**: soggezione al potere impositivo dello Stato (*full liability*)
- Irrilevante che il reddito sia esente o che manchi un'imposta sul reddito delle persone fisiche
- In questo senso il Commentario OCSE e giurisprudenza di legittimità (e di merito)

SUBJECT TO TAX

- Conta l'**imposizione effettiva** del reddito nello Stato di residenza
- Rileva solo se la norma lo richiede espressamente (clausole *subject to tax*) o per evitare la doppia non imposizione
- È la tesi sostenuta dall'Ufficio nei casi EAU e Svizzera

IL COMMENTARIO OCSE ALL'ART. 4

«LIABLE TO COMPREHENSIVE TAXATION» ANCHE SE LO STATO NON APPLICA DI FATTO L'IMPOSTA

COMMENTARIO ART. 4, § 8.2 (DAL 2017: § 8.11)

COSA DICE IL COMMENTARIO § 8.11

- In molti Stati una persona è soggetta a **imposizione onnicomprensiva** anche se lo Stato contraente di fatto non applica l'imposta
- Esempio: fondi pensione, enti di beneficenza e altre organizzazioni possono essere esenti, ma solo se rispettano **tutti i requisiti di esenzione** previsti dalla legge fiscale
- Restano quindi soggetti alla legislazione fiscale dello Stato e, se non rispettano i requisiti, devono pagare l'imposta
- La maggior parte degli Stati li considera **residenti** ai fini della Convenzione

PRASSI · RISOL. 167/E DEL 21.4.2008

Fondo pensione olandese esente: è residente ai fini convenzionali (obbligazione fiscale illimitata anche se lo Stato non applica di fatto l'imposta).

VALORE DEL COMMENTARIO

Non è fonte normativa, ma raccomandazione ai Paesi OCSE e criterio interpretativo (Cass. 10706/2019).

INTERPRETAZIONE LETTERALE

Art. 31 Convenzione di Vienna: buona fede e senso comune da attribuire ai termini del trattato.

LA GIURISPRUDENZA DI CASSAZIONE

ORIENTAMENTO CONSOLIDATO: RILEVA LA SOLA SOGGEZIONE AL POTERE IMPOSITIVO, NON L'EFFETTIVO PAGAMENTO

CASS. N. 10706/2019

17.4.2019 · SVIZZERA · ENTE ESENTE

- Ente svizzero senza scopo di lucro, esente da imposta: ritenuta del 30% sulle royalties, richiesto il 5% (art. 12)
- Per l'Ufficio non è «residente»: non è tassato in concreto
- Per la Corte lo è: conta la potenziale *full liability to tax*, non il prelievo

CASS. N. 30779/2023

6.11.2023 · SVIZZERA · CERTIFICATO

- Pensionato INPS residente in Svizzera: rimborso delle ritenute 2012-2013
- Per l'Ufficio il certificato non prova la concreta tassazione
- Per la Corte basta il certificato di residenza fiscale: non deve attestare il prelievo

CASS. N. 994/2024

10.1.2024 · EAU · INCENTIVO ALL'ESODO

- Dipendente distaccato negli EAU: rimborso delle ritenute su somme corrisposte alla cessazione del lavoro dipendente
- Per l'Ufficio manca la prova dell'imposizione negli EAU
- Per la Corte basta l'astratta imponibilità; il certificato di residenza è sufficiente

Cassazione 994 : è ormai pacifico che la corretta interpretazione delle norme interne o pattizie non richieda l'effettivo assoggettamento nell'altro Paese dell'imposizione fiscale per ottenere il rimborso in Italia, essendo sufficiente l'astratta imponibilità fiscale in quel Paese, non rilevando se sia stato effettivamente esercitato il potere impositivo

CGT ABRUZZO N. 492/2025 (EAU, ANNO 2021)

LIABLE TO TAX: BASTA LA GENERALE SOGGEZIONE AL POTERE IMPOSITIVO DEGLI EAU, NON IL CONCRETO PRELIEVO

CGT II GRADO ABRUZZO, SEZ. 1 · UD. 29.5.2025, DEP. 23.6.2025 · RICHIAMA CASS. 994/2024

IL CASO

- Ingegnere distaccato negli EAU dal datore italiano; cessazione del rapporto nel 2021
- Somme percepite: € 1.528.653 (incentivo all'esodo € 883.016, preavviso € 445.858, TFR € 184.778, transazione novativa € 5.000)
- Ritenute italiane per oltre € 580.000: diniego tacito di rimborso (IRPEF e altro 2021)
- Prova della residenza: conto e utenze a Dubai, disdetta della locazione, visto del coniuge
- L'Ufficio appella: falsa applicazione art. 4 Convenzione,

LA DECISIONE

- Respinti l'appello dell'Agenzia **confermato il rimborso**, con interessi legali
- «Liable to tax» verificato anche **senza un'imposta analoga all'IRPEF** negli EAU: basta la generale soggezione al potere impositivo (Cass. 994/2024)
- Il mancato pagamento delle imposte nello Stato di residenza non consente di disapplicare la Convenzione

LE CONVENZIONI CONTRO LE DOPPIE IMPOSIZIONI

LA CONVENZIONE PREVALE SULLA NORMATIVA INTERNA

LEX SPECIALIS DEROGAT GENERALI (ART. 117 COSTITUZIONE, 75 DPR 600 E 169 TUIR)

ARTICOLO 4 MODELLO OCSE: REGOLA I CASI DI *DUAL RESIDENCE*, QUANDO LA PERSONA RISULTA, IN BASE ALLE LEGISLAZIONI DEI DUE PAESI, RESIDENTE DI ENTRAMBI GLI STATI

SI APPLICANO LE TIE BREAKER RULES IN ORDINE GERARCHICO

1	STATO NEL QUALE LA PERSONA HA UN'ABITAZIONE PERMANENTE;
2	STATO NEL QUALE LE RELAZIONI PERSONALI ED ECONOMICHE SONO PIÙ STRETTE (CENTRO INTERESSI VITALI);
3	STATO IN CUI LA PERSONA SOGGIORNA ABITUALMENTE;
4	STATO NEL QUALE LA PERSONA HA LA NAZIONALITÀ;
5	LE AUTORITÀ COMPETENTI DEGLI STATI RISOLVONO LA QUESTIONE DI COMUNE ACCORDO.

1° CRITERIO: L'ABITAZIONE PERMANENTE

ART. 4 § 2 A) – RESIDENTE SOLO DELLO STATO IN CUI LA PERSONA DISPONE DI UN'ABITAZIONE PERMANENTE (COMMENTARIO §§ 11-13)

COSA RILEVA	COSA NON RILEVA
• Qualsiasi forma di abitazione: casa di proprietà o in locazione, camera ammobiliata **(§ 13)** • L'appartamento del coniuge o del partner in cui si può dimorare (Cass. 26638/2017, Convenzione Italia-Russia) • La permanenza: l'abitazione è a disposizione in modo continuo e durevole	• Il soggiorno breve o occasionale: viaggi d'affari, di svago, di studio **(§ 13)** • La casa locata e consegnata a un terzo non collegato: non è più a disposizione **(§ 13)** • Il passaggio da un albergo all'altro, senza abitazione a disposizione **(§ 18)**

ESEMPIO: UN SOLO APPARTAMENTO IN ITALIA, MA ATTIVITÀ E FIGLI ALL'ESTERO, DOVE SI SOGGIORNA IN ALBERGO O IN LOCAZIONI BREVI → RESIDENTE IN ITALIA AI SENSI DELLA CONVENZIONE

ABITAZIONE IN ENTRAMBI GLI STATI → CENTRO DEGLI INTERESSI VITALI; IN NESSUNO → SOGGIORNO ABITUALE (§ 16)

2° CRITERIO: CENTRO DEGLI INTERESSI VITALI

SE L'ABITAZIONE PERMANENTE È IN ENTRAMBI GLI STATI: RESIDENTE DELLO STATO CON CUI LE RELAZIONI PERSONALI ED ECONOMICHE SONO PIÙ STRETTE

COSA SI VALUTA (COMMENTARIO § 15)

- Relazioni familiari e sociali
- Occupazioni, attività politiche, culturali o altre
- Sede degli affari e luogo da cui si amministrano i beni
- Valutazione d'insieme, ma con particolare attenzione al comportamento della persona

COSA DICE LA GIURISPRUDENZA

- Prevalenza dei legami personali: CGUE Louloudakis (C-262/99); Cass. 12311/2016
- Rilievo degli interessi economici: Cass. 6501/2015; Cass. 45752/2017
- Cass. ord. 32992/2018: legami familiari in entrambi i Paesi, prevale l'attività lavorativa (Romania)

LA PRIMA ABITAZIONE, NEL LUOGO IN CUI SI È SEMPRE VISSUTI E LAVORATO, E DOVE HA FAMIGLIA E BENI, PUÒ CONTRIBUIRE A DETERMINARVI IL CENTRO DEGLI INTERESSI VITALI (§ 15)

IL «NUOVO» DOMICILIO ITALIANO GUARDA SOLO AI LEGAMI PERSONALI E FAMILIARI; IL MODELLO OCSE VALUTA ANCHE GLI INTERESSI ECONOMICI



SOGGIORNO ABITUALE E CRITERI RESIDUALI

SE IL CENTRO DEGLI INTERESSI VITALI NON È DETERMINABILE, O MANCA L'ABITAZIONE PERMANENTE IN ENTRAMBI GLI STATI

3 · SOGGIORNO ABITUALE (§§ 16-19.1)

- Contano frequenza, durata e regolarità dei soggiorni, non solo il numero di giorni **(§ 19)**
- Valgono tutti i soggiorni nello Stato, qualunque ne sia il motivo **(§§ 17-18)**
- Periodo di osservazione lungo, non solo l'anno d'imposta **(§ 19.1)**

4 · NAZIONALITÀ (§ 20)

- Si applica se il soggiorno è abituale in entrambi gli Stati o in nessuno
- Prevale lo Stato di cui la persona ha la cittadinanza
- Criterio residuale: manca nella Convenzione successoria con Israele

5 · PROCEDURA AMICHEVOLE (ART. 25)

- Doppia cittadinanza, o nessuna: le autorità competenti decidono di comune accordo
- Alcuni trattati prevedono regole diverse in caso di mancato accordo (es. Accordo Italia-Monaco, art. 12)

ESEMPIO (§ 19): CASA IN A E B, LAVORO IN A, RITORNI IN B DI 2 GIORNI/MESE E 3 SETTIMANE/ANNO → ABITUALE IN A. SE INVECE LA PERSONA TORNA IN A 15 VOLTE L'ANNO PER 2 SETTIMANE E STA IN B IL RESTO → ABITUALE IN ENTRAMBI