

La nuova definizione di residenza fiscale delle persone fisiche

di Paolo Scarioni (*) e Antonio Fiorentino Martino (**)

L'art. 1 del D.Lgs. n. 209/2023 (c.d. Decreto Fiscalità internazionale), ossia uno dei decreti attuativi della Legge delega per la **riforma fiscale** , ha riscritto profondamente l'art. 2, comma 2, del T.U.I.R., che definisce la **residenza** fiscale delle **persone fisiche** . Nella novella normativa sono da evidenziarsi sia la **discontinuità** con il passato, sia taluni profili di criticità che potrebbero derivare dalla nuova **nozione** di **"domicilio"** .

Ai sensi dell'art. 2, comma 1, del T.U.I.R., in materia di IRPEF "Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato"; il successivo art. 3, comma 1, del medesimo Testo Unico stabilisce poi che "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'art. 10, e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato". La nozione di residenza soddisfa, quindi, un'esigenza basilare nel settore dell'imposizione sui redditi, ossia quella di individuare i soggetti passivi i cui redditi sono sottoposti ad imposizione in Italia a prescindere dal luogo in cui vengono prodotti: per tali soggetti vale, infatti, il principio c.d. della *worldwide income taxation* (1).

Nel nostro ordinamento tributario la norma di riferimento che definisce la residenza fiscale delle persone fisiche è rappresentata dall'art. 2, comma 2, del T.U.I.R.; essa è stata oggetto di una profonda riscrittura ad opera dell'art. 1 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 (c.d. Decreto Fiscalità internazionale), ossia uno dei decreti attuativi della Legge 9 agosto 2023, n. 111 ("Delega al Governo per la riforma fiscale"). Con il presente contributo, dopo avere ripercorso la nozione di residenza fiscale sia ai sensi della disciplina interna previgente, sia nell'ambito

del Modello di Convenzione OCSE contro le doppie imposizioni sul reddito, illustreremo la novella normativa, evidenziandone gli aspetti di rottura con il passato e talune problematiche che essa introduce per il futuro (2), avendo espunto dalla nozione fiscale di "domicilio" gli interessi economico-patrimoniali della persona.

La previgente nozione di residenza fiscale

Prima della riforma, l'art. 2, comma 2, del T.U.I.R. disponeva che "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile".

La disposizione sopra citata statuiva, quindi, che una persona fisica era fiscalmente residente in Italia se:

- (i) risultava iscritta nell'Anagrafe della popolazione residente; oppure
- (ii) aveva nel territorio dello Stato il "domicilio" ai sensi del Codice civile; oppure ancora
- (iii) aveva nel territorio dello Stato la "residenza" ai sensi del Codice civile.

La prassi amministrativa e la giurisprudenza sono sempre state unanimi nel ritenere che i predetti requisiti erano tra loro alternativi; era pertanto sufficiente il verificarsi di uno solo di

(*) *Dottore Commercialista - Scarioni Angelucci e Associati - Studio Legale e Tributario*

(**) *Avvocato - Scarioni Angelucci e Associati - Studio Legale e Tributario*

(1) I soggetti non residenti in Italia, invece, sono sottoposti a tassazione in relazione ai soli redditi che si considerano ivi prodotti, secondo predeterminati criteri di collegamento con il ter-

ritorio dello Stato che variano a seconda della categoria reddituale (redditi fondiari, redditi di capitale, redditi di lavoro dipendente, ecc.): ai soggetti fiscalmente non residenti in Italia si applica, quindi, il principio c.d. della *source taxation* .

(2) Ai sensi dell'art. 7, comma 1, del D.Lgs. n. 209/2023, "Le disposizioni di cui all'art. 1 si applicano a decorrere dal 1° gennaio 2024".