

La problematica individuazione del domicilio ai fini dell'attribuzione della residenza fiscale nel contesto normativo ante e post riforma^(*)

The problematic identification of domicile for the attribution of tax residence in the pre- and post-reform legal framework

di Federica Campanella - 12 settembre 2026

Abstract

Muovendo dall'esame della recente ordinanza della Corte di Cassazione del 20 marzo 2026, n. 6722, il presente contributo mira ad evidenziare le criticità e le incertezze interpretative connesse all'individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche sulla base del previgente criterio del domicilio "ai sensi del codice civile". Il nuovo art. 2, comma 2, TUIR, come modificato in attuazione della riforma per mezzo dell'art. 1 D.Lgs. n. 209/2023, nel riproporre il criterio di radicamento della residenza basato sulla sussistenza del domicilio nel territorio dello Stato, ne fornisce una autonoma e specifica definizione, che, in effetti, consente di superare le incertezze venutesi a determinare negli anni in virtù del rinvio alla disposizione civilistica, contenuto nella disciplina previgente. È da rilevare, tuttavia, che anche nel rinnovato assetto normativo l'individuazione del domicilio quale criterio di attribuzione della residenza fiscale appare problematica. La nuova definizione lascia, infatti, emergere ulteriori profili di incertezza e solleva inedite questioni interpretative su cui è necessario svolgere specifiche riflessioni.

Parole chiave: residenza fiscale, persone fisiche, domicilio, riforma fiscale

Abstract

Starting from the examination of the recent decision of the Court of Cassation of 20 March 2026, no. 6722, this paper aims to highlight the critical issues and interpretative uncertainties associated with identifying the tax residence of natural persons based on the previously existing criterion of domicile "pursuant to the Civil Code". The new Article 2, paragraph 2, of the Italian Income Tax Code (TUIR), as amended in implementation of the reform by Article 1 of Legislative Decree no. 209/2023, by reintroducing the criterion for establishing residence based on domicile in the territory of the State, provides an autonomous and specific definition. This definition, in effect, overcomes the uncertainties that have arisen over the years due to the reference to civil law provisions contained in the previous legislation. It should be noted, however, that even under the revised regulatory framework, identifying domicile as a criterion for assigning tax residence appears problematic. The new definition, in fact, raises further uncertainties and new interpretative issues that require specific consideration.

Keywords: tax residence, individuals, domicile, tax reform

SOMMARIO: 1. Premessa: il caso esaminato dai giudici della Suprema Corte nell'ordinanza n. 6722/2026. - 2. L'incerta individuazione del domicilio ai fini dell'attribuzione della residenza fiscale nel contesto normativo previgente. - 3. La nuova nozione di domicilio ex art. 2, comma 2, TUIR - 4. Considerazioni conclusive.

1. Con la recente ordinanza n. 6722 del 20 marzo 2026, la Corte di Cassazione si è pronunciata sulla nozione di domicilio rilevante ai fini dell'individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche ex art. 2, comma 2, TUIR.

La vicenda sottoposta all'esame dei giudici riguardava un contribuente nei cui confronti l'Amministrazione finanziaria aveva notificato un avviso di accertamento relativo al periodo di imposta 2008, con cui recuperava a tassazione, ai fini IRPEF, i redditi dallo stesso realizzati all'estero e non dichiarati in Italia, contestando l'effettività della sua residenza fiscale in Belgio.

Secondo l'Ufficio, il contribuente aveva mantenuto il proprio domicilio in Italia per la maggior parte del periodo di imposta, in ragione della presenza di significativi interessi di natura economico-patrimoniale nel territorio dello Stato, tale da determinare la sua residenza fiscale in Italia e, conseguentemente, il suo assoggettamento a imposizione in relazione ai redditi ovunque prodotti nel mondo (*worldwide taxation*).

L'atto impositivo veniva impugnato dal contribuente, proponendo ricorso alla Commissione tributaria provinciale di Alessandria, che lo accoglieva integralmente, ritenendo infondata nel merito la pretesa tributaria in quanto, dalla documentazione in atti, emergeva che il contribuente avesse effettivamente stabilito il suo domicilio all'estero, ove risultavano localizzati i suoi interessi personali e familiari. Secondo i giudici di merito, la circostanza che lo stesso avesse interessi patrimoniali ed economici in Italia non assumeva rilevanza decisiva, posto che, solo successivamente al suo trasferimento all'estero, egli aveva ereditato l'azienda di famiglia.

Avverso tale decisione, l'Agenzia delle Entrate proponeva appello dinanzi alla Commissione tributaria regionale del Piemonte, la quale accoglieva il gravame, ritenendo prevalenti gli interessi economico-patrimoniali radicati nel territorio dello Stato italiano.

Il contribuente ricorreva, quindi, in Cassazione, deducendo, tra l'altro, la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2, comma 2, TUIR, per avere la CTR dato preminenza, nell'individuazione della residenza fiscale del contribuente, agli interessi economico-patrimoniali rispetto a quelli personali e familiari, nonché l'omesso esame di elementi decisivi per il giudizio, attestanti la sua residenza fiscale in Belgio.

Come può facilmente evincersi, l'ordinanza in rassegna riguarda una fattispecie rispetto alla quale risultano applicabili i previgenti criteri di attribuzione della residenza fiscale, tra i quali assume rilevanza specifica il criterio del domicilio, inteso quale sede principale degli affari e degli interessi della persona ai sensi dell'art. 43 c.c. Secondo quanto previsto dall'art. 7, comma 1, D.Lgs. n. 209/2023, difatti, i nuovi criteri definiti dall'art. 2, comma 2, TUIR, come modificato in attuazione della riforma per mezzo dell'art. 1 del predetto decreto legislativo, «*si applicano a decorrere dal 1°*

gennaio 2024». È da escludere, pertanto, la possibilità che gli stessi trovino applicazione rispetto a fattispecie sostanziali che si siano verificate in un momento antecedente, ancorché accertate dall'Ufficio o trattate in giudizio successivamente a tale data, rilevando solo per il futuro¹.

Tra le principali innovazioni normative, è da rilevare, in particolare, l'introduzione di una nuova nozione di domicilio quale criterio per l'attribuzione della residenza fiscale, distinta e autonoma rispetto alla nozione civilistica di cui all'art. 43 c.c.²

In tale rinnovato assetto normativo, la pronuncia in esame, pur riferendosi ad una fattispecie per la quale trova applicazione la previgente disciplina, si rivela di peculiare interesse in quanto lascia emergere chiaramente le criticità e le incertezze applicative connesse all'individuazione della residenza fiscale del contribuente sulla base del previgente criterio del domicilio *“ai sensi del codice civile”*. In questa prospettiva, essa offre lo spunto per svolgere specifiche riflessioni volte a verificare se, alla luce delle recenti modifiche, le predette criticità possano dirsi effettivamente superate e se, in applicazione del nuovo criterio del domicilio, si pongano ulteriori questioni interpretative meritevoli di approfondimento.

2. Al fine di comprendere l'effettiva portata della pronuncia in commento, occorre muovere da una breve disamina della previgente disciplina in tema di residenza fiscale, riservando una specifica attenzione al criterio del domicilio *“ai sensi del codice civile”*³.

L'art. 2, comma 2, TUIR, nella formulazione antecedente alla riforma, operava un espresso rinvio alle disposizioni civilistiche per la definizione delle nozioni di residenza e domicilio rilevanti ai fini dell'individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche.

Si consideravano, così, fiscalmente residenti nel territorio dello Stato, ai fini delle imposte sui redditi, le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo di imposta, risultassero iscritte nelle anagrafi della popolazione residente ovvero avessero quivi stabilito la propria *“dimora abituale”* (residenza civilistica) ovvero la *“sede principale dei propri affari ed interessi”* (domicilio civilistico).

Tra i diversi criteri alternativi di collegamento previsti dalla previgente formulazione dell'art. 2, comma 2, TUIR, il criterio del domicilio *“ai sensi del codice civile”* è, indubbiamente, quello che ha determinato le maggiori incertezze applicative, alimentando un notevole contenzioso.

Ciò è dipeso dalla circostanza che, nel rinviare alle disposizioni del codice civile per la definizione del domicilio, il legislatore tributario ha, di fatto, importato in questa materia tutte le problematiche interpretative che tale concetto aveva nella branca di origine, a partire dal significato da attribuire alla locuzione *“affari ed interessi”*.

In proposito, la giurisprudenza civilistica – cui si è adeguata la giurisprudenza tributaria per effetto del rinvio intraistituzionale – ha precisato che *«per la determinazione del domicilio, occorre far riferimento non soltanto ai rapporti economici e patrimoniali di una persona, ma anche ai suoi interessi morali, sociali e familiari che confluiscono normalmente nel luogo in cui vive la famiglia»*⁴.

Alla luce di ciò, è evidente che l'individuazione del domicilio risulta agevole laddove gli interessi economici e personali del contribuente siano collocati nello stesso luogo. Nei casi in cui, invece, il soggetto abbia stabilito la sede principale dei propri affari ed interessi economici in uno Stato diverso da quello in cui mantiene stabili legami affettivi e familiari, si poneva, nel previgente contesto normativo, il problema di stabilire quale dei due aspetti dovesse prevalere ai fini dell'attribuzione della residenza fiscale.

In assenza di specifiche indicazioni sul punto da parte del legislatore, la giurisprudenza non ha mostrato un orientamento interpretativo uniforme: sino al 2015, infatti, i giudici tendevano perlopiù ad affermare la prevalenza della collocazione geografica degli interessi personali del soggetto rispetto agli interessi di natura economico-patrimoniale⁵, conformandosi a quanto stabilito dalla Corte di Giustizia UE in alcune sentenze pronunciate in relazione alla nozione di “*residenza normale*” di cui all'art. 7 Direttiva 83/182/CEE, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di veicoli da turismo per uso privato⁶.

Più di recente, invece, la Corte di Cassazione sembra aver mutato orientamento: negli ultimi arresti giurisprudenziali *ante* riforma, i giudici hanno affermato che «*le relazioni affettive e familiari [...] non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri [...] che univocamente attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento*»⁷.

Anche a seguito dell'entrata in vigore della riforma, nelle sentenze relative a fattispecie cui risultino ancora applicabili i previgenti criteri di collegamento, viene valorizzata dai giudici, ai fini dell'individuazione del domicilio, «*una valutazione globale degli interessi sia personali che professionali del contribuente*», senza riconoscere carattere preminente ad alcuno di loro, ma ribadendo la necessità di attribuire rilevanza al «*luogo abituale della gestione degli interessi medesimi, che sia riconoscibile a terzi*»⁸.

In questo senso, appare chiaramente orientata anche l'ordinanza in commento, in cui la Corte di Cassazione ha espressamente affermato che «*ai fini dell'accertamento della residenza delle persone fisiche nel territorio dello Stato, relativamente alle fattispecie verificatesi prima dell'01/01/2024, il domicilio – del quale l'art. 2, comma 2, del d.P.R. n. 917/1986 (t.u.i.r.), vigente *ratione temporis*, [...] non forniva una definizione, rinviando al codice civile – coincide con il centro degli affari e degli interessi vitali della persona*», dovendo, all'uopo, darsi prevalenza «*al luogo in cui la gestione di detti interessi è esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi, non rivestendo ruolo prioritario, invece, le relazioni affettive e familiari, le quali rilevano solo unitamente ad altri criteri attestanti univocamente il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento*».

Ciò posto, i giudici hanno escluso che una simile interpretazione della nozione di domicilio possa configurare un contrasto tra la normativa interna e quella unionale, la

quale attribuisce rilevanza preminente ai legami personali ai fini dell'individuazione della "residenza normale".

In proposito, è stato messo in evidenza dai giudici che anche la dottrina ha, invero, osservato che il riferimento alla giurisprudenza europea (in particolare, alla sentenza della Corte di Giustizia UE, 12 luglio 2001, causa C-C261/99, *Louloudakis*) per affermare la prevalenza degli interessi personali rispetto a quelli economici ai fini dell'individuazione del domicilio, appare inconferente: l'interpretazione della nozione "residenza normale" di cui all'art. 7 Direttiva 83/182/CEE, fornita dai giudici europei nella suddetta pronuncia *Louloudakis*, non può, infatti, assumere valenza anche ai fini della determinazione dei presupposti della residenza fiscale nel nostro Paese con riferimento al concetto di domicilio, posto che si tratta di un'interpretazione riferita ad una normativa del tutto settoriale che non può assurgere a principio generale⁹. La stessa giurisprudenza europea ha, piuttosto, affermato, in differenti pronunce, il carattere recessivo della dimora abituale rispetto al luogo di ubicazione della fonte esclusiva o prevalente del reddito, manifestando, così, di preferire, ai fini della determinazione dell'appartenenza ai singoli Stati membri, gli interessi economici anziché quelli sociali e personali (Corte di Giustizia UE, 14 febbraio 1995, causa C-279/1993, *Shumacker*).

Alla luce di tali premesse, i giudici della Suprema Corte hanno dichiarato inammissibili i motivi di ricorso del contribuente volti a contestare la violazione e la falsa applicazione dell'art. 2, comma 2, TUIR, nonché l'omesso esame di un fatto decisivo per il giudizio da parte della CTR nella sentenza impugnata.

Quest'ultima ha, difatti, espressamente considerato il profilo degli interessi personali e familiari del contribuente, laddove ha dato atto che egli «*ha formalmente attestato la residenza estera in Belgio dal 1990, ove è coniugato con una cittadina belga, è iscritto alla previdenza sociale, nelle liste elettorali e ha stipulato un'assicurazione sanitaria*».

Ciò nonostante, la CTR ha ritenuto di dover riconoscere carattere preminente agli interessi economici e patrimoniali del contribuente, posto che, da un lato, «*l'asserita attività professionale svolta in proprio – cosa che peraltro non è dato neppure intuire dalla esigua documentazione allegata in atti – non è supportata dalla dichiarazione dei redditi belga della famiglia F., che riporta un debito complessivo irrisorio e il cui reddito principale risulta pertanto essere quello percepito in Italia*», e che, dall'altro, «*numerose sono le circostanze provate dall'Ufficio relativamente all'anno 2008 che accreditano l'intenzione del [contribuente] di voler conservare in Italia il proprio domicilio fiscale, che sono: carica di legale rappresentante e/o socio di 7 società italiane, intervento in nr. 7 atti notarili stipulati in Italia, partecipazione a quattro riunioni assembleari, numerosissimi rapporti intrattenuti con operatori finanziari in Italia, con notevoli operazioni effettuate direttamente in Italia e premi assicurativi versati a compagnie di assicurazioni italiane*».

Pertanto, all'esito di una valutazione complessiva degli interessi patrimoniali e personali del contribuente, i giudici sono giunti ad affermare che «*i primi, quasi*

interamente legati al territorio italiano, fossero di gran lunga prevalenti e tali da radicare in Italia la residenza fiscale del contribuente».

3. Come già rilevato, l'ordinanza in rassegna fornisce dei chiarimenti sulla nozione di domicilio rilevante ai fini dell'individuazione della residenza fiscale delle persone fisiche sulla base della normativa previgente, dovendosi i giudici pronunciare su una fattispecie verificatasi prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 209/2023, con cui sono stati ridefiniti i criteri di collegamento personale all'imposizione.

Il nuovo art. 2, comma 2, TUIR, nel riproporre il criterio di radicamento della residenza basato sulla sussistenza del domicilio nel territorio dello Stato, ne fornisce una autonoma e specifica definizione, secondo cui *«per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona»*. A differenza della nozione civilistica, che, come visto, attribuisce rilevanza alla collocazione geografica non solo degli interessi di natura economico-patrimoniale del soggetto, ma anche degli interessi di natura personale e familiare, la nuova nozione fiscale di domicilio prescinde dalla considerazione del luogo in cui il soggetto ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi economici, attribuendo esclusiva rilevanza al luogo in cui si sviluppano le relazioni personali e familiari.

Vengono, così, superati i contrasti e le incertezze interpretative che erano emersi nel previgente contesto normativo con riferimento alle ipotesi in cui la collocazione geografica degli interessi personali e patrimoniali del soggetto risultava in due Stati differenti.

Come evidenziato nella Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 20/E del 4 novembre 2024, richiamando il contenuto della Relazione tecnica al Decreto legislativo n. 209/2023, *«l'inserimento nel TUIR di una definizione specifica di domicilio»*, che privilegia il luogo in cui il soggetto sviluppa in via principale le sue relazioni personali e familiari, ha proprio l'obiettivo di *«ridurre l'ampio contenzioso tributario»* venutosi a creare negli ultimi anni in virtù del rinvio contenuto nel previgente art. 2 al domicilio civilistico.

La nuova definizione di domicilio, introdotta in attuazione della riforma, lascia, tuttavia, emergere ulteriori profili di incertezza e solleva inedite questioni interpretative su cui è necessario svolgere specifiche riflessioni.

Occorre determinare, innanzitutto, quali siano le relazioni del soggetto che assumono rilevanza ai fini dell'attribuzione della residenza fiscale in Italia.

A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate, nella circ. 4 novembre 2024, n. 20/E ha chiarito che, ai fini dell'individuazione del domicilio, rilevano, oltre alle relazioni familiari (indubbiamente più agevoli da identificare) anche quelle di natura personale, le quali devono, però, essere connotate da un carattere di stabilità tale da esprimere un effettivo radicamento nel territorio dello Stato (come, ad esempio, nel caso di coppie conviventi).

In questa misura, si ritiene siano da escludere, quali relazioni personali rilevanti ai fini della residenza fiscale, i rapporti privi di un livello di minimo di stabilità e oggettività, come le mere conoscenze¹⁰.

Attenta dottrina ha, altresì, osservato che, alla luce della formulazione testuale della disposizione, dovrebbero considerarsi irrilevanti anche le relazioni fondate unicamente su ragioni economiche o lavorative, valorizzando, invece, le sole relazioni di carattere affettivo¹¹.

Anche rispetto alle relazioni familiari si potrebbero, invero, determinare significative incertezze sul piano applicativo (nonché difficoltà nell'attività di accertamento dell'Ufficio) se si considera che, nell'attuale contesto sociale, le articolazioni familiari possono raggiungere livelli di complessità tali da rendere problematica l'individuazione del luogo in cui è stabilito il centro degli interessi personali dell'individuo¹².

Si pensi, ad esempio, a coloro i quali mantengono nel territorio dello Stato stabili legami con i figli, nati da un primo matrimonio, pur vivendo abitualmente all'estero con l'attuale coniuge. In questo caso, si pone il problema di stabilire quale sia il luogo in cui si sviluppano *"in via principale"*¹³ le relazioni personali e familiari del soggetto; il che si traduce in una evidente difficoltà sul piano probatorio, tanto per l'Amministrazione finanziaria quanto per il contribuente.

Al riguardo, la predetta circ. n. 20/E/2024 ha riconosciuto che, in ipotesi siffatte, non è immediata l'individuazione dello Stato in cui si concentrano le relazioni personali e familiari (che, difatti, potrebbero essere equivalenti in entrambi i Paesi), suggerendo all'uopo di adottare, quale criterio utile, quello che valorizza il periodo di permanenza fisica del soggetto nel territorio dello Stato.

A rendere ancor più complesso tale accertamento concorre la circostanza che l'attuale contesto *"tecnologico"* consente agli individui di coltivare intense reti di legami interpersonali su di un vastissimo territorio geografico, mediante l'ausilio dei moderni mezzi di comunicazione, fisica e digitale; il che, di fatto, *«pone il contribuente nella facoltà di poter sempre dimostrare l'allocazione estera di altri e più rilevanti rapporti affettivi, ignoti al Fisco, mentre l'Ufficio si troverebbe costretto a valorizzare i soli rapporti aventi palese rilevanza esterna, non riuscendo di certo a monitorare le relazioni sviluppate su di un piano prettamente privato che, invece, sono indici ben più importanti di appartenenza ad una comunità»*¹⁴.

Sul punto, si è espressa autorevole dottrina, la quale ha escluso che, ai fini dell'individuazione del domicilio ex art. 2, comma 2, TUIR, possa assumere rilevanza il luogo *"virtuale"*, ritenendo, piuttosto, che la nuova disposizione – nella misura in cui fa riferimento al luogo in cui *"si sviluppano"* le *"relazioni"* – presuppone la presenza fisica, in tale luogo, di tutti i soggetti che a tale relazione, necessariamente di carattere biunivoco, partecipano¹⁵.

La mera presenza dei familiari in Italia, difatti, non dovrebbe essere considerata sufficiente al fine di ritenere soddisfatto il nuovo criterio del domicilio, occorrendo, all'uopo, accertare quale sia *"il luogo"* in cui il soggetto *"sviluppa"* in via principale le sue relazioni.

E, certamente, l'individuazione di questo luogo potrebbe risultare problematica laddove il contribuente coltivi le sue relazioni personali principalmente da remoto, mediante l'utilizzo dei moderni mezzi di comunicazione.

C'è, dunque, chi esclude che la stanza virtuale possa configurare un "luogo" ai sensi dell'art. 2 TUIR, posto che, rispetto al territorio dello Stato, «*la stanza virtuale è un non-luogo (non essendo localizzata [...] in un punto dello spazio materiale)*»¹⁶.

Accedendo a tale soluzione interpretativa, si dovrebbe, conseguentemente, escludere che possa considerarsi fiscalmente residente in Italia, in virtù del nuovo criterio del domicilio, il contribuente che dimori e lavori stabilmente all'estero per effetto del solo "mantenimento" della famiglia nel territorio dello Stato italiano, con cui coltiva intensi rapporti virtuali.

Ebbene, chi scrive condivide certamente l'assunto per cui occorre attribuire rilevanza al luogo in cui le relazioni personali e familiari "*si sviluppano*" in via principale, non essendo sufficiente, al fine di radicare la residenza fiscale in Italia del contribuente, la mera presenza dei suoi affetti nel territorio dello Stato. Ed è pur vero che tale luogo tendenzialmente coincide con quello in cui il soggetto è fisicamente presente per lo svolgimento della sua attività lavorativa.

Sarebbe, dunque, ragionevole ritenere che il domicilio del soggetto che lavori stabilmente all'estero sia ivi localizzato, presupponendo che la presenza fisica nel territorio dello Stato consenta di sviluppare, in quel territorio, in via principale le proprie relazioni personali.

Questo, però, non può affermarsi in ogni caso. Occorre, infatti, valutare il modo in cui la persona si relaziona con gli altri.

È possibile che nel territorio dello Stato estero, in cui la persona si trova fisicamente presente, la stessa sviluppi unicamente relazioni fondate su ragioni economiche o lavorative (le quali, invero, non dovrebbero rilevare ai fini dell'individuazione del domicilio)¹⁷ mantenendo, invece, stabili ed intensi rapporti di natura personale con soggetti residenti in Italia, sia pur mediante l'utilizzo dei moderni strumenti di comunicazione.

Tali considerazioni rivelano l'estrema complessità del compito che grava sull'Amministrazione finanziaria nel dimostrare la residenza fiscale in Italia del contribuente sulla base del nuovo criterio del domicilio.

Ad ogni modo, qualora si intenda escludere la possibilità che le relazioni "virtuali" assumano rilevanza ai fini dell'attribuzione della residenza fiscale, valorizzando esclusivamente le relazioni che il soggetto sviluppa nel luogo in cui risulta fisicamente presente, appare evidente la sovrapposizione che si verrebbe a determinare tra l'ambito di operatività del criterio del domicilio e quello del nuovo criterio della presenza fisica, nonché della residenza civilistica.

Se, infatti, per sviluppare una relazione occorre essere fisicamente presenti nel territorio dello Stato e questo sviluppo deve protrarsi «*per la maggior parte nel periodo di imposta*» ai fini dell'attribuzione della residenza fiscale, si può dedurre chiaramente che tale circostanza implichi necessariamente tanto la dimora abituale del soggetto in quel territorio, quanto la sua materiale presenza fisica.

Di ciò sembra essere consapevole la predetta dottrina, la quale ha, in proposito, osservato che «*nel disegno del legislatore della riforma, il "luogo" dello sviluppo dei rapporti familiari e personali diventi semplicemente un criterio ulteriore, rispetto alla*

individuazione del duplice elemento oggettivo/soggettivo proprio della nozione di residenza civilistica, e a quello dei giorni di presenza, per ricostruire la “presenza” del soggetto in un determinato luogo»¹⁸.

Il nuovo criterio del domicilio può, dunque, considerarsi integrato anche nei casi in cui la presenza fisica nel territorio dello Stato sia inferiore a 183 giorni nel corso di un anno, ma comunque sufficiente a consentire alla persona di sviluppare principalmente, in quel territorio, le sue relazioni personali e familiari *“per la maggior parte del periodo di imposta”*.

E, in effetti, qualora si ammettesse che il criterio del domicilio sia soddisfatto anche nelle ipotesi in cui il soggetto sviluppi in via principale le sue relazioni personali *“virtualmente”* con soggetti residenti in Italia, pur vivendo abitualmente all'estero – ove risulta fisicamente presente per la maggior parte del periodo di imposta per esercitarvi la sua attività professionale – verrebbe, di fatto, legittimata un'imposizione dei redditi su base mondiale nei confronti di un contribuente che non manifesta alcun effettivo radicamento nel territorio dello Stato italiano che possa giustificare un dovere di contribuzione alle spese pubbliche parametrato ai redditi prodotti *worldwide*.

In questa misura, si ritiene, pertanto, condivisibile la tesi che presuppone la presenza fisica del soggetto nel territorio in cui egli sviluppa in via principale le sue relazioni al fine di integrare il requisito del domicilio per l'attribuzione della residenza fiscale.

4. All'esito della breve disamina sin qui condotta, è possibile affermare che l'individuazione del domicilio quale criterio per l'attribuzione della residenza fiscale risulta problematica, sollevando rilevanti questioni interpretative, tanto nella sua accezione civilistica (in relazione al contesto normativo previgente) quanto nella sua attuale connotazione, alla luce delle modifiche introdotte in attuazione della riforma. L'ordinanza in rassegna si occupa di chiarire la portata della previgente nozione di domicilio *“ai sensi del codice civile”*, precisando che, per la sua individuazione, occorre fare riferimento alla collocazione geografica tanto degli interessi personali del soggetto, quanto dei suoi interessi economici e patrimoniali, senza riconoscere carattere preminente ad alcuno di loro, ma ribadendo la necessità di attribuire rilevanza al *«luogo abituale della gestione degli interessi medesimi, che sia riconoscibile a terzi»*.

In tal senso, la pronuncia della Corte di Cassazione n. 6722/2026 appare in linea con la più recente giurisprudenza di legittimità, la quale, relativamente alle fattispecie verificatesi prima dell'entrata in vigore del D.Lgs. n. 209/2023, ha affermato che *«la nozione di domicilio è unitaria e impone che vengano considerati, assieme agli affari e agli interessi economici dell'individuo, anche gli interessi affettivi e personali»*.

Sebbene tale ampia nozione di domicilio rappresentasse, indubbiamente, un criterio idoneo ad esprimere un effettivo e significativo collegamento del soggetto con il territorio dello Stato ai fini dell'attribuzione della residenza fiscale, è stato messo in evidenza come lo stesso determinasse rilevanti criticità ed incertezze sul piano applicativo.

Sotto questo profilo, la scelta del legislatore della riforma di introdurre un'autonoma definizione di domicilio, che attribuisca rilevanza alle sole relazioni personali e familiari del contribuente, tralasciando, invece, i rapporti di natura professionale ed economica, è da apprezzare nella misura in cui consente di risolvere le predette incertezze venutesi a creare negli anni in virtù del rinvio, nel previgente art. 2 TUIR, al domicilio civilistico.

Come rilevato nel corso della trattazione, tuttavia, anche la nuova nozione di domicilio lascia emergere alcuni dubbi e perplessità.

Tra l'altro, non è univoco che tale modifica apportata dal legislatore delegato abbia l'effetto di rendere la normativa interna in materia di residenza fiscale maggiormente coerente con la prassi internazionale e con la normativa convenzionale contro le doppie imposizioni, come espressamente richiesto dal legislatore delegante (art. 3, comma 1, lett. c), legge delega 9 agosto 2023, n. 111).

Al riguardo, è stato posto in evidenza quanto previsto nel paragrafo 15 del Commentario all'art. 4 Modello di Convenzione OCSE, il quale sembra accogliere la posizione da ultimo adottata anche dalla nostra giurisprudenza di legittimità con riferimento all'opportunità di procedere ad una valutazione globale di tutti i rapporti che, per varia natura, legano un soggetto ad un determinato territorio¹⁹. Così, secondo il Commentario, ai fini dell'individuazione del centro degli interessi vitali dell'individuo rileverebbero *«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, etc.»*.

In questa misura, la scelta operata dal legislatore delegato non appare coerente con la prassi internazionale, la quale non prevede che si debba attribuire esclusiva o preminente rilevanza alla collocazione geografica dei legami personali e familiari, tralasciando del tutto i rapporti di natura economico-patrimoniale.

Sotto questo aspetto, sarebbe stato, forse, preferibile che il legislatore mantenesse una nozione ampia di domicilio, da individuare in relazione alla collocazione geografica sia dei legami personali sia dei legami professionali ed economici del contribuente, introducendo, tuttavia, un'elencazione di elementi cui attribuire rilevanza per l'individuazione del domicilio nelle ipotesi in cui tali relazioni si sviluppino in Stati diversi (come, ad esempio, la disponibilità, nel territorio dello Stato, di un'abitazione, per sé o per la propria famiglia, ovvero lo svolgimento prevalente, in quel territorio, di una attività lavorativa o di impresa)²⁰; ciò, evidentemente, al fine di superare le incertezze interpretative che emergevano nel previgente contesto normativo.

È stato osservato, altresì, che *«la nuova norma potrebbe indebolire l'azione accertativa dell'amministrazione finanziaria, la quale più difficilmente riuscirà a contrastare la pianificazione dello spostamento delle relazioni sociali e familiari del contribuente nello Stato scelto come luogo di residenza; infatti, tale tipologia di relazioni, a differenza di quelle economico-patrimoniali, risulta più agevole da rilocalizzare, essendo sufficiente allo scopo che un soggetto abbia la possibilità di vivere per la maggior parte dell'anno all'estero insieme alla propria famiglia e di crearvi occasioni di vita sociale facilmente documentabili (quali l'uso di una*

abitazione, l'iscrizione a club, associazioni sportive o culturali, la frequentazione della scuola da parte dei figli, e via dicendo)»²¹.

Così, l'espunzione degli interessi di tipo economico-patrimoniale dalla nozione di domicilio, se da una parte evita al contribuente che intenda definitivamente trasferirsi all'estero di dismettere i propri *assets* in Italia pur di far cessare il centro principale dei propri affari ed interessi nel territorio dello Stato, d'altra parte complica l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria, sulla quale incombe il difficile onere di provare che il contribuente abbia mantenuto la propria residenza fiscale in Italia basandosi sulle più labili relazioni di natura personale e familiare (rispetto a quelle di natura professionale ed economica, ben più facili da tracciare)²².

È da rilevare, tuttavia, un diverso orientamento, il quale valuta positivamente l'intervenuta modifica della nozione di domicilio rilevante ai fini dell'individuazione della residenza fiscale del contribuente.

A questo proposito, è stato messo in evidenza che la nuova formulazione della norma presenta vari vantaggi, in quanto: *i)* aumenta la coerenza del collegamento personale alla situazione personale e familiare del contribuente; *ii)* elimina la necessità di ponderare la dimensione personale con quella economica del contribuente, che potrà continuare a rilevare ai fini della sua presenza fisica nel territorio dello Stato o dell'imposizione in Italia come Stato della fonte. Peraltro, nei casi di doppia residenza, la dimensione economica potrebbe tutt'ora contribuire a rilevare nell'ambito del criterio del centro degli interessi vitali di cui all'art. 4, par. 2, delle Convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare la doppia imposizione come seconda *tie-breaker rule*; *iii)* inoltre, completa la residenza ai sensi del codice civile, in quanto consente di rilevare il collegamento all'imposizione anche nei casi in cui il soggetto non disponga di una dimora abituale ma abbia sviluppato nel territorio italiano, in via principale, le proprie relazioni personali e familiari²³.

Alla luce di tale rinnovato assetto normativo, non vi è dubbio che gli esiti interpretativi cui la giurisprudenza di legittimità è, sino ad oggi, pervenuta nell'applicazione della disciplina previgente, in ordine al "bilanciamento" tra interessi di tipo personale ed interessi di tipo economico-patrimoniale, siano destinati ad essere definitivamente superati, dovendosi, d'ora in poi, concentrare l'attenzione sul significato dello sviluppo delle indicate relazioni.

Sebbene, come più volte ribadito, le nuove disposizioni in tema di residenza fiscale trovino applicazione unicamente rispetto a fattispecie sostanziali che si siano verificate dal 1° gennaio 2024, e non anche a quelle formatesi precedentemente, ci si potrebbe, invero, interrogare sulla possibilità che il mutato quadro normativo orienti la giurisprudenza di legittimità verso una revisione degli approdi interpretativi sinora maturati in relazione alla previgente nozione civilistica di domicilio.

Posto che il legislatore non fornisce alcuna specifica indicazione con riferimento alla sfera di interessi che debba risultare prevalente ai fini dell'individuazione del domicilio nei casi in cui questi risultino collocati in Stati differenti, la giurisprudenza potrebbe, alla luce delle recenti evoluzioni normative, sostenere un'interpretazione

che attribuisca rilevanza prevalente alla collocazione geografica degli interessi personali e familiari del contribuente rispetto a quelli di natura economica.

Una simile operazione ermeneutica non si risolverebbe in un'applicazione retroattiva del nuovo criterio del domicilio, posto che, rispetto alle fattispecie verificatesi prima dell'entrata in vigore della riforma, continuerebbero a rilevare, ai fini dell'attribuzione della residenza fiscale in base al previgente criterio del domicilio civilistico, anche gli interessi economici e patrimoniali mantenuti dal contribuente in Italia per la maggior parte del periodo di imposta.

Semplicemente, per le ipotesi in cui gli interessi personali e quelli economici risultino localizzati in due Stati diversi, la giurisprudenza, dovendo stabilire quale delle due sfere di interessi debba in concreto prevalere, potrebbe considerare di attribuire rilevanza decisiva al luogo in cui sia localizzato il centro degli interessi personali.

Così, nella fattispecie esaminata dai giudici nell'ordinanza in commento, l'applicazione della nuova nozione del domicilio avrebbe determinato indubbiamente un esito diverso del giudizio. Il contribuente non avrebbe potuto essere considerato fiscalmente residente in Italia per il solo fatto di aver qui mantenuto la sede principale dei propri affari ed interessi economici.

Non potendo trovare applicazione tale nuovo criterio nella fattispecie in esame, i giudici, riscontrando la presenza di rilevanti interessi economici in Italia e di significativi interessi personali e familiari all'estero, avrebbero potuto determinare il luogo di domicilio del contribuente *"ai sensi del codice civile"*, attribuendo rilevanza decisiva al luogo in cui risultano stabiliti gli interessi personali, giungendo ad affermare l'illegittimità della pretesa dell'Ufficio nei confronti di un contribuente effettivamente residente all'estero.

Si è detto, tuttavia, che l'orientamento prevalente della Corte di Cassazione rispetto alle fattispecie cui risultano ancora applicabili i previgenti criteri di attribuzione della residenza fiscale, continua a ribadire la necessità di procedere ad una valutazione globale degli interessi (personali ed economici) del contribuente ai fini dell'individuazione del domicilio civilistico, senza attribuire una rilevanza preminente ad alcuno di essi.

Ad oggi, non si riscontrano, invece, pronunce della Suprema Corte con cui viene data attuazione alle nuove disposizioni in tema di residenza fiscale.

Non resta, dunque, che attendere i futuri sviluppi della giurisprudenza e della prassi applicativa per verificare quale sarà l'effettiva portata del nuovo criterio del domicilio.

(*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 2/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

¹ In questo senso, si è recentemente espressa la Suprema Corte di Cassazione, la quale ha escluso che l'art. 1 D.Lgs. n. 209/2023, rappresenti una norma di interpretazione autentica (qualità, del resto, non compatibile con la specifica disposizione intertemporale dettata dal legislatore). Ne viene, invece, affermata la natura sostanziale, posto che tale nuova disciplina incide sulle condizioni fattuali che determinano la soggettività passiva rispetto all'imposizione e sull'onere della relativa prova; di conseguenza, non può ammettersi una sua applicazione retroattiva (Cass. civ., sez. V, 18 luglio 2024, n. 19843). Sulla natura interpretativa o innovativa dell'art. 1 D.Lgs. n. 209/2023, si veda, in dottrina, PEVERINI L., *Le modifiche all'art. 2 Tuir e l'emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Riv. dir. trib.*, 2024, 6, 57 ss.

² Sulla portata del nuovo criterio del domicilio, cfr. MELIS G., *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche dopo il d.lgs. n. 209 del 2023*, in *Giustizia insieme*, 2025, 2, 233 ss.; DORIGO S., *La "nuova" residenza fiscale delle persone fisiche e la prevalenza della presenza fisica in Italia: primi spunti critici*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 2, 531 ss.; NICOLOSI F., *Il punto su...la nuova nozione di residenza fiscale delle persone fisiche*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2024, 1, 399 ss.; PEVERINI L., *Le modifiche all'art. 2 Tuir e l'emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., 55 ss.; SELICATO P., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. I, Pisa, 2024, 13 ss.; PISTONE P., *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, in *Dir. prat. trib. int.*, 2023, 3, 872 ss.; CAMPANELLA F., *Nuovi criteri di individuazione della residenza fiscale. Un inquadramento preliminare*, Padova, 2026, 55 ss.

³ Cfr. MARINO G., *La residenza nel diritto tributario*, Padova, 1999; MELIS G., *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Milano, 2009; MARINI G., *La residenza delle persone fisiche nell'imposizione sui redditi*, in *Dir. prat. trib.*, 2008, 1099; SALANITRO G., *Relazioni familiari, domicilio e comprovata mancata presenza fisica per l'intera annualità nel territorio italiano*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2021, 12, 969.

⁴ Cfr., ex multis, Cass., 12 febbraio 1973, n. 435, secondo cui «per la determinazione del domicilio occorre far riferimento non soltanto ai rapporti economici e patrimoniali di una persona, ma anche e soprattutto ai suoi interessi morali, sociali e familiari che confluiscono normalmente nel luogo in cui essa vive»; Cass. civ., 5 maggio 1980, n. 2936, che aggiunge che «essa va desunta alla stregua di tutti quegli elementi di fatto che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona». Si pensi, ad esempio, ai rapporti con il nucleo familiare, alla partecipazione alla vita sociale attraverso convegni, associazioni, club, etc.; Cass. civ., sez. lav., 22 agosto 2007, n. 17882, ove si afferma che «il domicilio deve intendersi fissato nel luogo in cui il lavoratore ha il centro dei propri affari ed interessi, intendendosi per interessi non solo quelli economici e materiali, ma anche quelli affettivi e spirituali, atteso che la nozione di domicilio è unitaria e impone che vengano considerati, assieme agli affari ed agli interessi economici dell'individuo, anche gli interessi affettivi e personali». In questo senso si era espressa anche l'Amministrazione finanziaria, la quale aveva precisato che la nozione di domicilio rilevante ai sensi dell'art. 2, comma 2, TUIR, dovesse «intendersi in senso ampio, comprensivo non solo dei rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche morali, sociali e familiari. [...] Da ciò discende che deve considerarsi fiscalmente residente in Italia un soggetto che, pur avendo trasferito la propria residenza all'estero e svolgendo la propria attività fuori dal territorio nazionale, mantenga, nel senso sopra illustrato, il centro dei propri interessi familiari e sociali in Italia» (circ. min. 2 dicembre 1997, n. 304/E/1/2/705).

⁵ Cass. civ., sez. V, 15 giugno 2010, n. 14434; Cass. civ., sez. V, 29 dicembre 2011, n. 29576; Cass. civ., sez. V, 4 settembre 2013, n. 20285.

⁶ Si vedano, in proposito, le sentenze della Corte di Giustizia UE, 12 luglio 2001 (causa C-261/99, *Louloudakis*) e 7 giugno 2007 (causa C-156/04, *Commissione c. Grecia*) con cui è stato affermato che l'art. 7 Direttiva 83/182, relativa alle franchigie fiscali applicabili all'interno della Comunità in materia d'importazione temporanea di taluni mezzi di trasporto, va interpretato nel senso che, nel caso in cui una persona abbia legami sia personali sia professionali in due Stati membri, il luogo della sua «residenza normale», stabilito nell'ambito di una valutazione globale in funzione di tutti gli elementi di fatto rilevanti, è quello in cui viene individuato il centro permanente degli interessi di tale persona e nel senso che, nell'ipotesi in cui tale valutazione globale non permetta siffatta individuazione, va data preminenza ai legami personali.

⁷ Cass. civ., sez. V, 1 luglio 2021, n. 18702 (si veda, a commento, SALANITRO G., *Relazioni familiari, domicilio e comprovata mancata presenza fisica per l'intera annualità nel territorio italiano*, cit., 969). E ancora, Cass. civ., sez. V, 25 maggio 2021, n. 14240; Cass. civ., sez. V, 24 agosto 2022, n. 25189; Cass. civ., sez. V, 15 marzo 2022, n. 8286.

⁸ Cass. civ., sez. V, 18 luglio 2024, n. 19843; Cass. civ., sez. V, 31 gennaio 2024, n. 2878.

⁹ In proposito, cfr. MAGLIARO A. - CENSI S., *Le nuove regole per la residenza fiscale non fanno buon uso della migliore prassi internazionale e convenzionale*, in *il fisco*, 2023, 44, 4182, i quali osservano che l'impossibilità di estendere gli approdi della Corte di Giustizia UE contenuti nella decisione *Louloudakis*, perché riferiti a precisi contesti settoriali, trova conferma in «quanto stabilito dalla medesima Corte, in una successiva sentenza concernente l'interpretazione del Reg. 1186/2009, relativo alla fissazione del regime comunitario delle franchigie doganali. In quella sede i giudici hanno stabilito che, «qualora sia impossibile individuare il centro permanente degli interessi della persona», il concetto di

residenza normale stabilito nella sentenza *Louloudakis*, secondo il quale “deve essere data preminenza ai legami personali, non è applicabile alla nozione di residenza normale ai sensi dell’art. 3 del Regolamento n. 1186/2009” punto 38». Sul punto, si vedano anche ROCCATAGLIATA F., *Norme interne e norme internazionali in tema di “residenza fiscale”: una convivenza dagli aspetti solo apparentemente conflittuali*, in *GT - Riv. giur. trib.*, 2015, 4, 290, e MELIS G., *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche dopo il d.lgs. n. 209 del 2023*, cit., 239, il quale rileva che non si possono trarre argomenti di interpretazione di una norma relativa ad un tributo non armonizzato da un provvedimento normativo relativo ad un tributo armonizzato, tanto più in considerazione della natura dichiaratamente “settoriale” della definizione prevista dall’art. 7 della Direttiva. In secondo luogo, si osserva che «la nozione di residenza nelle imposte sui redditi non ha mai formato oggetto di intervento da parte del legislatore comunitario ed anzi, che tutte le volte in cui essa è venuta in rilievo, il legislatore comunitario, in alternativa, ha rinviato alle nozioni interne».

¹⁰ Cfr. NICOLosi F., *Il punto su...la nuova nozione di residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., 402; BAKER P., *The expression “Centre of vital interests” in Art 4(“) of the OECD Model Convention*, in MAISTO G. (a cura di), *Residence of individuals under tax treaties and EC Law*, IBFD, 2010, 179.

¹¹ Cfr. PEVERINI L., *Le modifiche all’art. 2 Tuir e l’emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., 71, secondo cui «il fatto che la disposizione si riferisca anche alle relazioni personali tout court rende il riferimento ai legami familiari tutto sommato superfluo (ma prezioso ai fini interpretativi [...]) perché il tipo di relazione cui si riferisce la disposizione che stiamo commentando è molto più ampio. Si tratta allora di comprendere se alle relazioni di cui all’art. 2, comma 2 Tuir si possa dare una qualche connotazione (del resto lo si dovrà necessariamente fare trattandosi di un elemento normativo volto ad individuare la residenza delle persone fisiche). Da questo punto di vista il riferimento alla famiglia può fornire una prima ed importante indicazione, nel senso che sembra debba trattarsi di relazioni in un senso ampio (ma non troppo ampio, altrimenti il concetto diventa inutilizzabile) di carattere affettivo; relazioni non funzionali al raggiungimento di obiettivi ulteriori rispetto a quello di trascorrere semplicemente del tempo insieme. Non certamente relazioni fondate su ragioni economiche o lavorative, altrimenti si tornerebbe alla precedente nozione di domicilio. Si potrebbe parlare di relazioni “disinteressate”, come sono (almeno nel modello ideale di cui sembra servirsi il legislatore) quelle familiari».

¹² Sul punto, cfr. NICOLosi F., *Il punto su...la nuova nozione di residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., 402.

¹³ Come condivisibilmente osservato in dottrina, «la locuzione “in via principale” contenuta nella disposizione si riferisce certamente anzitutto al “luogo”. Deve dunque essere individuato, tra i tanti luoghi in cui il soggetto coltiva le relazioni familiari, quello in cui le coltiva in via principale. Ma è da ritenere che questo giudizio di prevalenza non debba limitarsi ad una prevalenza di un luogo su altri luoghi ma anche di persone rispetto ad altre persone. Occorrerà cioè individuare quale sia quel nucleo di soggetti cui attribuire lo status di soggetti con cui la persona fisica coltiva relazioni personali o familiari (che potremmo definire) privilegiate rispetto a tutti gli altri soggetti con cui la stessa persona entra in relazione» (PEVERINI L., *Le modifiche all’art. 2 Tuir e l’emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., 69).

¹⁴ Cfr. SACCHETTO C. - PENNESI L., *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2023, 4, 906.

¹⁵ Cfr., MELIS G., *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche dopo il d.lgs. n. 209 del 2023*, cit., 240-241.

¹⁶ Così, PEVERINI L., *Le modifiche all’art. 2 Tuir e l’emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, cit., 67 ss., il quale rileva che «se assumesse rilevanza il luogo virtuale anziché quello fisico, tanto i familiari quanto il (potenziale) contribuente potrebbero trovarsi al di fuori del territorio dello Stato italiano. Non si vede però come, in questo caso, si potrebbe pretendere di estendere a questo soggetto la sovranità ai fini impositivi».

¹⁷ Cfr. PEVERINI L., *Le modifiche all’art. 2 Tuir e l’emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, cit. 71.

¹⁸ Cfr. MELIS G., *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche dopo il d.lgs. n. 209 del 2023*, cit., 241. Di contrario avviso, cfr. SACCHETTO C. - PENNESI L., *La residenza fiscale delle persone fisiche ed il principio di tassazione su base mondiale alla prova del XXI secolo: critica della disciplina vigente e prospettive di riforma*, cit., 907, i quali sostengono che l’introduzione di un criterio autonomo della “presenza” implichi che «i criteri del domicilio e della residenza potranno sempre prescindere da questo relevantissimo aspetto».

¹⁹ Commentario all’art. 4 Modello di Convenzione OCSE, par. 15: «If the individual has a permanent home in both Contracting States, it is necessary to look at the facts in order to ascertain with which of the two States his personal and economic relations are closer. Thus, regard will be had to 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, etc.». Secondo le indicazioni fornite dal Commentario al Modello OCSE, dunque, per risolvere il conflitto di residenza venutosi a determinare in conseguenza del fatto che entrambe le normative dei due Stati contraenti considerano il contribuente come residente nel proprio territorio e che lo stesso abbia un’abitazione permanente in ambedue gli Stati, occorre prendere in considerazione il complesso degli interessi dell’individuo per individuare il luogo in cui le sue relazioni personali e

professionali risultano più strette (*centre of vital interests*).

²⁰ In questo senso, cfr. DORIGO S., *La “nuova” residenza fiscale delle persone fisiche e la prevalenza della presenza fisica in Italia: primi spunti critici*, cit., 546, il quale rileva «sarebbe stato opportuno, allora, conservare la doppia connotazione, ad un tempo economica ed affettiva, dell’inserimento rilevante della persona nel territorio dello Stato, eventualmente richiamando a tal fine proprio il centro degli interessi vitali di origine convenzionale (per quanto declinato in modo autonomo nel contesto del nostro ordinamento) e, semmai, provare a prevenire quei contrasti insorti nella giurisprudenza con riferimento alla portata del domicilio civilistico, tramite l’elencazione di una serie di elementi idonei a far presumere la collocazione in Italia di tale concetto. Ad esempio, la disponibilità ivi di un’abitazione, per sé o per la propria famiglia, ovvero lo svolgimento prevalente nel territorio di una attività lavorativa o di impresa. Si tratta di forme di collegamento privilegiato con il nostro ordinamento, le quali implicano naturalmente una presenza non occasionale e manifestano una capacità contributiva suscettibile di giustificare il concorso alle spese pubbliche».

²¹ ANGELUCCI P. - FIORENTINO A. - SCARIONI M. P., *Riforma fiscale, nozione di residenza al test delle relazioni personali*, in *Il Sole 24 Ore*, 12 dicembre 2023.

²² Così, MELIS G., *La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche dopo il d.lgs. n. 209 del 2023*, cit., 243.

²³ Così, PISTONE P., *L’attuazione degli aspetti internazionali della riforma fiscale*, in GIOVANNINI A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti*, vol. I, Pisa, 2024, 5.