



Profili tributari del *remote working* internazionale dopo la riforma della residenza fiscale

ANDREA MONDINI

Università di Bologna

Associato di Diritto tributario

andrea.mondini@unibo.it

ABSTRACT

This article analyses the new Italian rules on the tax residence of individuals, which came into force in 2024. Legislative Decree No. 209/2023, in particular, has amended the criterion for attributing residence based on domicile – now defined exclusively in terms of the taxpayer’s family and personal relationships – and has introduced a new criterion based on verifying the taxpayer’s mere physical presence within the territory of the State for more than half of the tax year. Taking into account the interpretative guidelines emerging from the most recent tax doctrine and in the notices and rulings of the Italian Revenue Agency, this essay discusses these innovations and argues that they have profoundly altered the way in which the entire concept of tax residence is conceived and applied. Furthermore, the essay analyses the effects that the tax residence reform has on *remote working* and so-called digital nomadism, phenomena that the tax legislator has explicitly taken into account. By also analysing the tax relief measures provided for new residents, the essay examines the extent to which tax factors can influence, in Italy, the development of these increasingly widespread forms of work organisation and lifestyle among workers, and assesses the extent to which Italian tax legislation is consistent and appropriate in relation to them.

Keywords: taxation; tax residence; employment income, remote working; tax benefits.

<https://doi.org/10.60923/issn.2421-2695/25779>

Profili tributari del *remote working* internazionale dopo la riforma della residenza fiscale

SOMMARIO: 1. Introduzione: *remote working* e nomadismo digitale come fenomeni che hanno influenzato la riforma della residenza fiscale delle persone fisiche in Italia. – 2. I criteri di collegamento ai fini della residenza stabiliti nell'art. 2, co. 2, del t.u.i.r. – 3. (segue) La nuova nozione tributaria di domicilio e l'irrilevanza del luogo di lavoro (e degli interessi economici) ai fini della residenza. – 4. (segue) Il requisito della presenza e la tesi dottrinale circa la «presenzialità» intrinseca a tutti i criteri di residenza. – 5. L'incidenza dei nuovi criteri sul *remote worker* italiano all'estero e su quello straniero in Italia. – 6. I regimi agevolativi per i neo-residenti applicati ai *remote workers*. – 7. Considerazioni conclusive.

1. Introduzione: *remote working* e nomadismo digitale come fenomeni che hanno influenzato la riforma della residenza fiscale delle persone fisiche in Italia

Com'è noto, ai fini dell'imposizione sui redditi, la residenza opera come criterio di collegamento tra il fatto economico imponibile e il territorio dello Stato impositore, di tipo soggettivo. Serve a individuare a quale Stato-comunità il contribuente appartiene con un'intensità sufficiente a giustificare l'imposizione del dovere di concorrere alle pubbliche spese, conformemente all'art. 53 Cost., con *tutti* i redditi che possiede, indipendentemente dal luogo in cui li ha prodotti.

Per contro, il contribuente privo dello *status* di residente fiscale ha invece una responsabilità tributaria limitata ai redditi che la legge, secondo criteri di collegamento di tipo oggettivo, considera prodotti nel territorio dello Stato ⁽¹⁾. Specularmente, alla responsabilità limitata del non-residente corrisponde un'attenuazione del carattere personale dell'imposizione e, quindi, l'esclusione dell'applicazione di una serie di benefici tributari: non solo le agevolazioni in senso stretto, ma anche e soprattutto quelle misure strutturali di de-tassazione finalizzate ad apprezzare la capacità contributiva in funzione della situazione personale e familiare del contribuente (deduzioni dal reddito e detrazioni d'imposta connesse a determinate spese, esigenze di vita e impieghi di reddito per finalità personali o familiari, ecc.). Il presupposto di questa esclusione è che sia appunto lo Stato di residenza (*Home State*) a doversi fare carico di questa misurazione «completa» della capacità contributiva del contribuente, e non lo Stato di produzione del reddito (o Stato

⁽¹⁾ Cfr. l'art. 23 del t.u.i.r. L'imponibilità in Italia dei redditi di lavoro, dipendente e autonomo, del soggetto non-residente, dipende dalla localizzazione nel territorio dello Stato dell'esercizio della prestazione o dell'attività lavorativa.

della fonte, *Source State*), con alcuni correttivi imposti dal divieto di discriminazione indiretta in base alla nazionalità stabilito dal diritto dell'UE ⁽²⁾.

A decorrere dal periodo d'imposta 2024, l'art. 2, co. 2, del Testo unico delle imposte sui redditi (d.p.R. n. 917/1986, d'ora in avanti «t.u.i.r.»), che disciplina il concetto di residenza fiscale per le persone fisiche, è stato riformulato per effetto dell'art. 1, d.lgs. n. 209/2023 in materia di fiscalità internazionale ⁽³⁾. I criteri di determinazione della residenza ai fini i.r.pe.f. sono stati rivisti in attuazione della delega legislativa di cui all'art. 3, co. 1, lett. c), l. n. 111/2023. Il fine asseritamente perseguito, come emerge dai criteri direttivi della delega, era quello di rendere tale disciplina «coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni» (d'ora in avanti «CDI») «nonché coordinarla con la disciplina [...] dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia anche valutando la possibilità di adeguarla all'esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile».

Il richiamo alla prassi internazionale e alle CDI si iscrive in un più generale orientamento della riforma verso una modellazione del sistema tributario nazionale che tenga conto non soltanto, com'è ovvio, del diritto dell'UE ma anche dell'esigenza di rapportarsi e di coordinarsi dinamicamente con il diritto internazionale, specialmente con quello pattizio, e con gli indirizzi di *governance* fiscale globale dell'OCSE ⁽⁴⁾.

Proprio sul piano sociale e lavorativo i fenomeni di *remote working* e del c.d. nomadismo digitale si sono progressivamente diffusi, accelerando durante e dopo la pandemia da Covid-19 ⁽⁵⁾. Ciò ha favorito una mobilità internazionale dei lavoratori, con

⁽²⁾ La pronuncia di riferimento rimane la storica sentenza della Corte di Giustizia UE del 14 febbraio 1995, C-279/93, *Schumacker*, ECLI:EU:C:1995:31. In Italia l'art. 24, co. 3-bis, t.u.i.r., ai fini del calcolo dell'i.r.pe.f. e del pieno godimento di deduzioni e detrazioni equipara al residente il soggetto non-residente alla triplice condizione che: 1) questi abbia la residenza in uno Stato che assicura un adeguato scambio di informazioni con l'Italia, 2) il reddito prodotto dal non-residente nel territorio italiano sia pari almeno al 75 per cento del suo reddito complessivo e 3) il soggetto non goda di agevolazioni fiscali analoghe nel suo Stato di residenza.

⁽³⁾ Per un primo inquadramento generale v. P. Selicato, *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in A. Giovannini (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. I. Diritto internazionale e Cooperative compliance*, Pacini, 2024, 13-26.

⁽⁴⁾ P. Pistone, *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, *Dir. prat. trib. intern.*, 2023, 3, 874, afferma che la riforma «segna il superamento del carattere autarchico del diritto tributario italiano, in quanto presuppone un confronto a livello globale con le scelte operate in altri Paesi al fine di verificare l'idoneità delle soluzioni proposte rispetto agli obiettivi di politica fiscale prefissati». In questo senso rilevano anche il riferimento alla necessità di rispettare il diritto internazionale, sancito nell'articolo 1, l. delega n. 111/2023, e, tra i criteri direttivi in materia di riforma dell'imposizione sul reddito, quello posto dall'art. 3, co. 1, lett. b): «assicurare la coerenza dell'ordinamento interno con le raccomandazioni dell'Organizzazione per la cooperazione e lo sviluppo economico (OCSE) nell'ambito del progetto BEPS (*Base erosion and profit shifting*) nel rispetto dei principi giuridici dell'ordinamento nazionale e di quello dell'Unione europea».

⁽⁵⁾ Cfr. C. Özgüzel - D. Luca - Z. Wei, *The new geography of remote jobs? Evidence from Europe*, OECD Regional Development Papers n. 57, OECD, 2023, <https://dx.doi.org/10.1787/29f94cd0-en>; Associazione Italiana Nomadi Digitali ETS (a cura di), *Quarto Rapporto sul Nomadismo Digitale in Italia (2025) - Nomadismo digitale: Un'opportunità per attrarre talenti e riabitare i luoghi d'Italia a rischio abbandono e spopolamento*, in collaborazione con il Dipartimento *Venice School of Management* dell'Università di Venezia Cà Foscari, consultabile all'URL: www.nomadidigitali.it.

redditi medio-alti, talvolta con carattere soltanto occasionale e temporalmente circoscritto, ma spesso con carattere periodico e ripetitivo e, in questo senso, «stabile». Vita e lavoro di un numero crescente di persone si sviluppano e si articolano quindi periodicamente e/o continuativamente sui territori di più Stati. Spesso può apparire incerto attribuire a questi ultimi, in modo univoco, le tradizionali qualificazioni di *Home State* e *Source State*.

Ciò costituisce senza dubbio uno dei fattori che ha indotto il legislatore italiano ad aggiornare la nozione di residenza fiscale delle persone fisiche. L'intensificarsi della mobilità internazionale del lavoro aveva già fatto emergere una possibile scissione, per l'individuo, tra il luogo principale delle relazioni personali e il luogo di prestazione dell'attività lavorativa e, quindi, di concentrazione dei propri principali interessi economici, o tra il luogo prescelto come dimora abituale e il luogo di effettivo soggiorno, anche di lungo periodo, sempre per ragioni lavorative. Ma la dimensione – per così dire – ancora «analogica», e non «digitale», in cui questa scissione si manifestava nel passato, implicava pur sempre necessariamente una presenza fisica della persona, magari discontinua e alternata nel tempo, o nell'uno o nell'altro luogo.

Inoltre, negli scenari a cui l'economia capitalistica ci ha tradizionalmente abituati fino alle soglie del XXI secolo, il luogo di svolgimento dell'attività lavorativa non era facilmente separabile dal luogo di ubicazione dell'impresa datrice di lavoro, di una sua articolazione organizzativa o comunque di una struttura materiale ad essa riconducibile o di un luogo fisico connesso al soddisfacimento del suo interesse, o ancora, in caso di lavoro autonomo, dal luogo di ubicazione del committente o dei suoi interessi (si pensi, ad esempio, al luogo in cui si svolge un processo giurisdizionale nel quale il professionista legale rappresenta e difende il cliente).

Questi scenari, tuttavia, stanno mutando con grande velocità. Lo sviluppo delle tecnologie di lavoro e di comunicazione a distanza, la digitalizzazione delle attività (e delle strutture relazionali nel contesto delle quali le attività sono destinate a svolgersi), la virtualizzazione dei luoghi non solo lavorativi ma anche di interazione sociale e la conseguente trasformazione delle abitudini e dei costumi, stanno spazializzando e moltiplicando in modo inedito i «luoghi» (compresi i particolari «non-luoghi» della realtà virtuale) in cui le persone possono svolgere la propria vita tanto privata quanto lavorativa e, al contempo, hanno reso meno netti i loro contorni. Oggi è più facile, rispetto soltanto a pochi anni fa, che un lavoratore mantenga anche per un lungo periodo, su territori di Stati diversi e separatamente l'uno dall'altro, la propria dimora elettiva, il luogo in cui sono ubicati il datore di lavoro o i committenti dai quali trae principalmente il proprio reddito, il luogo in cui sono ubicate le persone con le quali intrattiene rapporti amicali o affettivi, il luogo in cui ha radicato eventualmente alcuni interessi sociali, culturali e politici e, infine e più importante, il luogo di soggiorno materiale e di effettivo svolgimento dell'attività lavorativa a distanza, che può, tra l'altro, mutare frequentemente o periodicamente.

Tutto ciò sottopone i criteri di residenza fiscale tradizionalmente utilizzati dalla normativa tributaria degli Stati a una forte sollecitazione e può renderne necessaria una revisione, o direttamente sul piano legislativo o su quello dell'interpretazione. Di fronte a

tali fenomeni, ogni Stato si trova a dover «calibrare» la nozione di residenza bilanciando diversi interessi in gioco. Occorre certamente applicare nel modo corretto il criterio di tassazione su base mondiale (*worldwide taxation*), imponendo una *full tax liability* a chi ha una connessione stabile con il territorio nazionale e una significativa partecipazione alla comunità di riferimento. Occorre però evitare anche manipolazioni da parte dei contribuenti volte a dissimulare la propria residenza in un certo Stato e/o a simulare la residenza in altri e, più in generale, evitare situazioni di doppia non-imposizione. D'altro canto, è al tempo stesso opportuno cercare di non accentuare il rischio di plurime imposizioni internazionali e, soprattutto, evitare che i contribuenti si vedano attribuiti da più Stati contemporaneamente lo *status* di residente ai fini fiscali. Anche se le CDI prevedono criteri specifici per dirimere i casi di doppia residenza (c.d. *tie-breaker rules*, sancite generalmente all'art. 4, par. 2, delle CDI basate sul modello OCSE), essi sono i più gravosi in assoluto in termini di doppia imposizione internazionale e di disagio subito dal contribuente ⁽⁶⁾.

La recente riforma tributaria sembra essersi mossa, almeno in parte, in queste direzioni. Tuttavia, va riconosciuto che già l'indicazione del legislatore delegante, facendo riferimento alla «prestazione lavorativa in modalità agile», denotava *ab origine* una certa approssimazione concettuale. La nozione di «lavoro agile» (in Italia definito anche *smart working*) rimanda a una tipologia organizzativa del (solo) lavoro subordinato già disciplinata dalla legislazione nazionale (d.lgs. n. 81/2017, capo II) e che, a differenza del *remote working*, non prescinde totalmente dalla presenza fisica del lavoratore presso i locali aziendali e non è configurato come lavoro «itinerante» ⁽⁷⁾. Il d.l. n. 4/2022 e il successivo d.m. di attuazione del 29 febbraio 2024 hanno poi introdotto nozioni normative di «nomade digitale» e di «lavoratore da remoto», che sono però applicabili, *ratione materiae*, esclusivamente ai cittadini

⁽⁶⁾ Le *tie-breaker rules* sono clausole convenzionali per dirimere le situazioni di conflitto di attribuzione della residenza fiscale alla stessa persona da parte di due ordinamenti nazionali diversi. Infatti, occorre ricordare che ai sensi dell'art. 4 delle CDI basate sul Modello OCSE, «the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature», ma in ogni caso «does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein». L'applicazione delle *tie-breaker rules*, secondo un ordine preferenziale, dovrebbe consentire di determinare, su base di reciprocità, quale dei due *status* di residente fiscale debba prevalere a discapito dell'altro. Di regola i criteri, in ordine gerarchico di applicazione, sono costituiti da: *i) abitazione permanente* a disposizione; *ii) centro degli interessi vitali* (ovvero il territorio dello Stato con il quale le «personal and economic relations» del contribuente sono più strette); *iii) luogo di soggiorno abituale*; *iv) nazionalità* del soggetto. Se nessuno di questi criteri riuscisse a sciogliere il nodo della doppia residenza, si dovrebbe ricorrere a una procedura convenzionale di *mutuo accordo* tra le Amministrazioni fiscali dei due Stati coinvolti.

⁽⁷⁾ Com'è noto, l'art. 18, d.lgs. n. 81/2017 definisce il lavoro agile «quale modalità di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato stabilita mediante accordo tra le parti, anche con forme di organizzazione per fasi, cicli e obiettivi e senza precisi vincoli di orario o di luogo di lavoro, con il possibile utilizzo di strumenti tecnologici per lo svolgimento dell'attività lavorativa [...] in parte all'interno di locali aziendali e in parte all'esterno senza una postazione fissa, entro i soli limiti di durata massima dell'orario di lavoro giornaliero e settimanale».

di Stati terzi che svolgono attività lavorative particolarmente qualificate e chiedono il rilascio di speciali visti di ingresso e permessi di soggiorno ⁽⁸⁾.

In Italia, dunque, manca tuttora una regolamentazione generale e organica delle varie forme di lavoro, sia dipendente sia autonomo, che utilizzano in tutto o in parte tecnologie da remoto. Nel disciplinare i profili della residenza, la legislazione fiscale non ha potuto quindi rinviare a una tassonomia già definita, né – beninteso – ha scelto di introdurre un'autonoma definizione dei lavoratori da remoto o dei nomadi digitali per finalità esclusivamente tributarie. Il legislatore delegato, come si analizzerà meglio nel prosieguo, ha invece introdotto, accanto a criteri di residenza più tradizionali (dimora abituale, domicilio) un innovativo criterio generale di residenza, consistente nella mera presenza fisica sul territorio per la maggior parte del periodo d'imposta. Tale criterio, probabilmente, trova almeno in parte la sua *ratio* proprio nel tentativo di adattare il sistema alla realtà di vite spesso «itineranti» ma non precarie le quali, grazie a pratiche di *remote working*, potenzialmente consentono oggi ai contribuenti di essere in Italia senza tuttavia fissarvi e mantenervi la propria dimora abituale o il proprio domicilio.

2. I criteri di collegamento ai fini della residenza stabiliti nell'art. 2, co. 2, del t.u.i.r.

La riforma tributaria ha creato uno spartiacque: fino al 31 dicembre 2023 si applicano i previgenti criteri di residenza fiscale, dal 1° gennaio 2024 i nuovi. Tra le due nozioni di residenza vi sono alcune continuità, ma anche notevoli discontinuità.

In base alla precedente formulazione dell'art. 2, co.2, del t.u.i.r., sono residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta (quindi per almeno 183 giorni nell'anno, 184 nell'anno bisestile) 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 prevedeva quindi tre criteri tra loro alternativi. Il primo, prevalente, era puramente formale e consisteva nel mantenimento per un certo tempo dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente (APR). Sebbene l'iscrizione anagrafica abbia di regola, nel diritto amministrativo, valore di presunzione relativa, la citata disposizione tributaria, così come interpretata dall'Amministrazione finanziaria e dalla giurisprudenza di legittimità, le attribuiva invece (ma solo ai fini i.r.pe.f.) una valenza di presunzione assoluta (o tipizzazione legale), costituendo quindi condizione sufficiente per qualificare una

⁽⁸⁾ In questo contesto, nomade digitale è lo straniero che svolge attività di lavoro autonomo attraverso l'utilizzo di strumenti tecnologici che consentono di lavorare da remoto; il lavoratore da remoto è lo straniero che, sempre attraverso l'utilizzo dei medesimi strumenti tecnologici, svolge attività di lavoro subordinato o di collaborazione ex art. 2, co.1, d.lgs. n. 81/2015 (che cioè si concreta in prestazioni di lavoro prevalentemente personali, continuative e le cui modalità di esecuzione sono organizzate dal committente, anche mediante piattaforme digitali).

persona come fiscalmente residente, senza possibilità di prova contraria ⁽⁹⁾. In modo asimmetrico, tuttavia, la cancellazione dalla APR non poteva essere invocata dal contribuente per provare l'assenza di residenza in Italia. Inoltre, per i soli cittadini italiani, l'iscrizione all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) costituiva condizione necessaria ma non sufficiente per perdere la residenza fiscale in Italia, avendo unicamente valenza di presunzione semplice quanto al fatto del trasferimento della residenza all'estero ⁽¹⁰⁾. In ogni caso, a norma dell'art. 2, co. 2-bis, t.u.i.r. (immutato e tuttora in vigore), la cancellazione dalla APR e il trasferimento in Stati o territori a fiscalità privilegiata (c.d. Paesi *black list*) fa presumere che il contribuente abbia mantenuto la residenza in Italia, salvo prova contraria ⁽¹¹⁾.

Gli altri due criteri rinviavano alle nozioni civilistiche di cui all'art. 43 c.c., ovvero residenza e domicilio, ed erano applicabili ai soggetti che non risultavano iscritti alla APR. Com'è noto, tanto la residenza quanto il domicilio civilistici si compongono di un elemento oggettivo (l'esistenza di una data situazione di fatto, consistente nella localizzazione in un dato luogo, rispettivamente, della dimora abituale, anche se questa non dev'essere continuativa nel tempo, o degli interessi personali di tipo economico, morale, sociale o familiare) e di un elemento soggettivo (la volontà di eleggere un luogo a propria dimora abituale o di fissarvi il centro prevalente dei propri interessi vitali).

Nella sua nuova e attuale formulazione, l'art. 2, co. 2, t.u.i.r. stabilisce che sono residenti le persone che hanno nel territorio dello Stato – sempre per la maggior parte del periodo d'imposta ma computando, dal 1° gennaio 2024 in avanti, anche le frazioni di giorno – la residenza ai sensi del codice civile oppure il domicilio – che viene definito specificamente ai fini fiscali come il «luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona». A queste situazioni, la norma aggiunge come ultimo criterio residuale l'essere di fatto presenti sul territorio, senza che questo concetto di «presenza» venga ulteriormente qualificato (risultando così affetto da una certa vaghezza: si discuterà nel prosieguo il significato da attribuirgli). L'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente per almeno 183 giorni nel periodo d'imposta fa presumere la residenza fiscale in Italia, ma si ammette ora che il contribuente possa fornire la prova contraria. Questa dovrebbe consistere nella dimostrazione di un fatto negativo (l'inesistenza in Italia della dimora abituale, del domicilio personale o della mera presenza), ricavabile anche dalla prova di fatti positivi incompatibili con la configurazione in Italia di

⁽⁹⁾ Così già la circ. Min. fin. n. 304/1997 e Ag. Ent., ris. n. 351/2008, nonché più di recente Ag. ent., circ. n. 25/2023, proprio in materia di «profili fiscali del lavoro da remoto (c.d. smart working) e disciplina tributaria dei lavoratori frontalieri».

⁽¹⁰⁾ Criticamente, sulle diverse valenze presuntive dell'iscrizione anagrafica e dell'iscrizione all'AIRE per i cittadini, si v. da ultimo, anche per ulteriori riferimenti alla dottrina più risalente, C. Sacchetto - L. Pennesi, *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*, Riv. trim. dir. trib., 2023, 4, 892 ss.; C. Lattanzi, *I nuovi criteri di residenza fiscale delle persone fisiche alla luce del d.lgs. n. 209/2023*, Riv. trim. dir. trib., 2024, 3, 505 ss.

⁽¹¹⁾ La *black list* è contenuta nel decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 4 maggio 1999 e successivi aggiornamenti.

una delle tre fattispecie indicate (il fatto di dimorare abitualmente all'estero o di avere mantenuto in un altro Paese il centro dei propri interessi personali e familiari, o la possibilità di documentare la propria presenza all'estero per almeno 183 giorni nell'anno fiscale). L'iscrizione anagrafica, quindi, cessa di produrre l'effetto di una presunzione assoluta di residenza fiscale, che era stata da sempre fortemente criticata in dottrina anche per contrasto con il principio costituzionale di capacità contributiva ⁽¹²⁾.

La nuova regola del computo delle frazioni di giorno, per quanto formulata in termini generali, sembra più adatta ad essere applicata al criterio di collegamento della presenza che a quelli della dimora abituale e al domicilio personale ⁽¹³⁾. La riforma non ha invece introdotto, come auspicato dalla dottrina, la regola del c.d. *split year*: pertanto l'acquisto o la perdita della residenza fiscale in un determinato periodo d'imposta ha effetto per l'intero anno solare, senza frazionamenti ⁽¹⁴⁾.

Le due principali novità della riforma sono quindi la revisione della nozione di domicilio, che viene resa totalmente autonoma da quella civilistica ⁽¹⁵⁾ e, come anticipato, l'introduzione di un criterio di collegamento meramente fattuale costituito dalla presenza sul territorio dello Stato per più della metà dell'anno. Rimane confermato, almeno senza variazioni formali, il criterio della residenza civilistica quale dimora abituale ⁽¹⁶⁾. L'Agenzia

⁽¹²⁾ G. Melis, *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Giuffrè, 2009, 117.

⁽¹³⁾ Così sembra anche porsi Ag. ent., circ. n. 20/2024, che ha ritenuto che la regola vada intesa nel senso che la frazione di giorno (anche un'ora) va computata come una giornata intera. In dottrina F. Nicolosi, *La nuova residenza delle persone fisiche*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 29 febbraio 2024, www.rivistadirittotributario.it, ritiene che questa interpretazione (anziché quella secondo la quale andrebbero computate le singole frazioni orarie e sommate ai fini della determinazione di giornate intere ogni 24 ore) sia sostenibile solo per ragioni di praticità applicativa.

⁽¹⁴⁾ Cfr. G. Bizioli - D. Mologni, *Residenza delle persone fisiche che si trasferiscono in corso d'anno e split year clause*, *Corr. trib.*, 2022, 455 ss. Durante il periodo d'imposta, il trasferimento di residenza in Italia prima della metà dell'anno, o il trasferimento all'estero dopo la metà dell'anno, rendono il contribuente sempre fiscalmente residente in Italia per l'intero anno. In questo modo i redditi prodotti all'estero prima o dopo il trasferimento rientrano sempre nella base imponibile i.r.pe.f. del soggetto e questo accentua il rischio di doppie imposizioni. Regole sul frazionamento del periodo impositivo e sull'applicabilità temporale dello status di residente solo a una parte dell'anno, invece, potrebbero evitare più facilmente tale rischio, soprattutto quando il contribuente si trasferisce da o verso Stati che, come avviene sempre più spesso, adottano lo *split year*. Sul punto cfr. P. Pistone, *op. cit.*, 942 ss. La *split year clause* è applicabile sulla base di alcune CDI in vigore (per l'Italia quelle con Germania, Svizzera e Panama) per dirimere i casi di doppia residenza (Ag. ent., circ. 20/2024, par. 3), e tuttavia anche in tali casi possono emergere problematiche e finanche errori interpretativi con l'effetto di non riuscire a neutralizzare adeguatamente la doppia imposizione derivante dalla doppia residenza (per un esempio in tal senso v. G. Bizioli, *Una poco condivisibile interpretazione della Cassazione in tema di split year*, *GT-Rivista di giustizia tributaria*, 2023, 12, 927 ss., nota a Cass. civ., sez. trib., n. 25690/2023).

⁽¹⁵⁾ Sul punto, la Relazione tecnica al d.lgs. n. 209/2023 afferma esplicitamente che «l'inserimento nel t.u.i.r. di una definizione specifica di domicilio ha l'obiettivo di ridurre l'ampio contenzioso tributario venutosi a creare negli ultimi anni in virtù del rinvio contenuto nel vigente articolo 2 del t.u.i.r. al domicilio civilistico».

⁽¹⁶⁾ Sulla quale si rinvia a Ag. ent., circ. n. 35/2023, che riprende Cass. civ., sez. I., n. 3841/2021: il concetto di dimora abituale si concreta nella permanenza in un luogo per un periodo prolungato apprezzabile, anche se non necessariamente prevalente sotto il profilo quantitativo, sostenuta dall'intenzione di abitarvi stabilmente (*animus permanendi*) o di ritornarvi non appena possibile, laddove la dimora temporanea sia ubicata altrove (*animus revertendi*). La volontà soggettiva dev'essere riconoscibile dai

delle entrate ha emanato in merito una prima circolare interpretativa (4 novembre 2024, n. 20/E), che tuttavia è stata considerata dalla dottrina non del tutto sufficiente a chiarire i principali dubbi e finanche contraddittoria in alcuni passaggi ⁽¹⁷⁾.

3. (segue) La nuova nozione tributaria di domicilio e l'irrelevanza del luogo di lavoro (e degli interessi economici) ai fini della residenza

Quanto al domicilio, si è deciso che non è più rilevante, almeno non direttamente e ai fini dell'attribuzione della residenza fiscale ⁽¹⁸⁾, la localizzazione degli «affari» della persona e quindi dei suoi interessi di natura economica, lavorativa o patrimoniale. Rileva soltanto il luogo in cui si svolgono principalmente le sue *relazioni personali e familiari*. La scelta compiuta dal legislatore recepisce e rafforza quello che un tempo era un (controverso) indirizzo interpretativo seguito dall'Amministrazione e da una parte della giurisprudenza di legittimità, volto a dare prevalenza, specialmente (ma non esclusivamente) nei casi dubbi, al luogo di domiciliazione della vita familiare ed affettiva del contribuente rispetto a quello di svolgimento della sua «vita» economica e lavorativa ⁽¹⁹⁾. L'esigenza di localizzare gli interessi economici e lavorativi prevalenti potrebbe comunque rientrare in gioco qualora si debba risolvere un caso di doppia residenza mediante le *tie-breaker rules* di una CDI. Infatti, il criterio del *centre of vital interests* (applicabile se il criterio della disponibilità di una *permanent home* non è dirimente) richiede di verificare dove il soggetto intrattiene più strettamente non solo le relazioni personali ma anche quelle economiche.

terzi in quanto rivelata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali, familiari e affettive.

⁽¹⁷⁾ Sui quali si v. più avanti nel testo. In dottrina cfr. F. Castro, *Il riformato criterio di residenza fiscale delle persone fisiche: un pendolo che oscilla (solo?) tra le relazioni personali e familiari e la presenza fisica in Italia*, *Dir. prat. trib.*, 2025, 4, 1316 ss.; G. Turri, *Nuova nozione di residenza fiscale per le persone fisiche: permangono dubbi e perplessità*, *Corr. trib.*, 2025, 2, 191 ss.

⁽¹⁸⁾ P. Pistone, *op cit.*, 889, sottolinea come gli interessi economici del soggetto trovano rilevanza indirettamente, quando ad esempio determinano la prevalenza della sua presenza fisica in Italia e di conseguenza la sua residenza fiscale, oppure quando sono comunque funzionali ai fini dell'imposizione dei redditi del soggetto ma in qualità di non-residente, cioè quando egli svolge attività lavorativa o professionale nel territorio dello Stato per meno di metà del periodo d'imposta.

⁽¹⁹⁾ Pur partendo dall'affermazione generale secondo cui la determinazione del domicilio coinvolge sempre una valutazione complessa e globale di tutti gli interessi della persona, economici e non, l'interpretazione favorevole a dare prevalenza agli interessi socio-familiari era emersa già alla fine degli anni '90, nella cit. circ. n. 304/1997 e in Min. fin., ris. 10 feb. 1999, n. 17/E, e avallata nel tempo da alcune pronunce della giurisprudenza di legittimità (Cass. civ., sez. trib., n. 9856/2008, n. 1443/2010, n. 21689/2010, n. 20285/2013, n. 20545/2013, n. 678/2015, n. 961/2015, più di recente n. 18702/2021), riprendendo un principio affermato dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza *Louloudakis* del 2001 (C-262/99), inconferente tuttavia perché relativa all'IVA. Un'interpretazione più ponderata, contraria a quella che è stata definita una «superfetazione degli interessi sociali» (v. E. Marella, *Il ruolo degli interessi sociali nella determinazione della residenza delle persone fisiche*, *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 1067) era emersa nella giurisprudenza più recente, ad es. Cass. civ. sez. trib., n. 651/2015, n. 32992/2018, n. 8286/2022.

La scelta compiuta dal legislatore italiano è evidentemente sostenuta dall'idea che, nell'attuale fase di sviluppo dell'economia capitalistica globale, i luoghi in cui si sviluppano le relazioni economiche della persona e si concentrano quindi i suoi interessi connessi al lavoro, all'esercizio di impresa o professioni, alla detenzione di patrimoni o all'effettuazione di investimenti, siano per definizione plurimi e possano essere così frazionati tra Stati diversi al punto da rendere difficile o impossibile individuarne uno che sia prevalente rispetto agli altri e nel quale possa essere radicata univocamente la residenza fiscale.

Al contrario, il legislatore della riforma sembra postulare che il luogo delle relazioni personali e familiari e, più in generale, il luogo in cui l'affettività e la socialità del contribuente si manifestano in modo *prevalente*, siano meno incerti, ovvero siano individuabili sempre o comunque con maggiore facilità e in modo univoco. Questo assunto è in verità opinabile, perché trascura che già oggi (e forse in futuro sempre di più) anche le relazioni sociali e familiari possono svolgersi per lungo tempo «a distanza», grazie all'uso delle tecnologie informatiche, benché ciò costituisca ancora un'eccezione e non la regola, quantomeno a livello di massa e prendendo in considerazione i «grandi numeri» ⁽²⁰⁾. Quest'ultimo punto conduce a una delle questioni più controverse della riforma, che a sua volta è legata anche all'ultimo criterio di residenza, quello della presenza.

Occorre infatti chiarire se la nuova nozione tributaria di domicilio richieda o meno la presenza fisica del contribuente sul territorio. In altre parole, chiediamoci se sussisterebbe comunque il domicilio qualora in Italia fossero presenti i familiari o gli amici, ma il contribuente fosse assente dal territorio dello Stato per la maggior parte o per l'intero periodo d'imposta, e le relazioni sociali e affettive venissero sviluppate, in quel lasso di tempo, unicamente in forma telematica e a distanza.

La lettura che la prassi amministrativa e la giurisprudenza hanno offerto in passato della previgente nozione di domicilio, modellata sulla nozione civilistica, prescindeva dalla presenza fisica, anche e soprattutto per ciò che riguarda le relazioni personali e familiari. Ciò che era considerato rilevante, per attribuire al soggetto che lavorava e soggiornava all'estero lo *status* di residente, era esclusivamente che in Italia fossero presenti e residenti i suoi familiari per la maggior parte del periodo d'imposta, anche se il contribuente fosse stato assente dal territorio per l'intero anno ⁽²¹⁾. L'elemento psicologico, elettivo, del domicilio (quale luogo in cui il soggetto ha *scelto* di mantenere il centro dei propri interessi affettivi, anche se non vi dimora) risultava in questo senso prevalente.

La maggior parte della dottrina fornisce invece oggi una lettura antitetica del «domicilio tributario», ritenendo che, considerata la formulazione della nuova disposizione, la presenza fisica in Italia sia una condizione presupposta e necessaria. Il riferimento al

⁽²⁰⁾ Cfr. C. Sacchetto, L. Pennesi, *op. cit.*, 906; C. Lattanzi, *op. cit.*, 508.

⁽²¹⁾ Min. fin, circ. 304/1997; Ag. ent., ris. 351/2008; Cass. civ., sez. trib., n. 18072/2021. Per una ricostruzione critica di questo orientamento v. G. Salanitro, *Relazioni familiari, domicilio e comprovata mancata presenza fisica per l'intera annualità nel territorio italiano*, *GT-Riv. giust. trib.*, 2021, 12, 973 ss.; F. Cannas, *The tax consequences of remote working (smart or not): how permanent establishments, tax residence, and the allocation of taxing powers may be affected by the pandemic and deglobalisation*, *Riv. dir. trib. int.*, 2022, 2, 184.

«luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari» farebbe desumere che in Italia debba esservi la *compresenza* del contribuente e delle persone a cui egli è affettivamente o socialmente legato, perché la norma richiede espressamente la localizzazione in Italia della relazione e del suo sviluppo ⁽²²⁾. Al tempo stesso, sempre secondo la dottrina, la norma non consentirebbe più di individuare come domicilio un luogo soltanto sulla base di un'intenzione elettiva, se quella volontà non si manifesta in modo oggettivo in una relazione con-presenziale ⁽²³⁾.

Rimangono tuttavia incerte le tipologie di relazioni personali che possono radicare la residenza ⁽²⁴⁾. È facile pronosticare che l'Agenzia delle entrate tenderà a valorizzare e ritenere più «sintomatici» i rapporti formalizzati o riconoscibili dai terzi (matrimonio, unione civile, convivenze di fatto registrate, iscrizione e partecipazione a formazioni sociali come associazioni, partiti politici, ecc.), mentre il contribuente cercherà di dimostrare – al fine di configurare la residenza altrove – quelli più «privati» e meno conoscibili dall'autorità. La conseguenza è che l'esatta individuazione del luogo delle principali relazioni personali potrebbe diventare oggetto di un forte contenzioso e di contrapposizioni probatorie, obbligando i giudici a elaborare nel tempo gerarchie tra fattispecie se non vere e proprie presunzioni giurisprudenziali.

Un caso problematico può essere quello in cui emergono più domicili contemporaneamente: cioè le relazioni familiari e personali sono distribuite su più territori (ad esempio coniuge del contribuente in uno Stato e figli da un precedente matrimonio in un altro), tra i quali il contribuente divide il proprio tempo libero, lavorando magari in un terzo distinto Paese.

Affrontando la questione, l'Agenzia delle entrate, nella già citata circolare n. 20/2024, per un verso sembra confermare che la presenza fisica assume rilevanza per individuare il domicilio effettivo. In presenza di una pluralità di luoghi in cui si sviluppano le relazioni familiari e personali, infatti, indica che si dovrebbe considerare come luogo principale quello situato in Italia se, a posteriori, risulta che il contribuente vi ha trascorso effettivamente più giorni durante l'anno fiscale. Tuttavia la maggior presenza fisica presso il domicilio italiano vi radica la residenza fiscale – si badi – anche se questa presenza si è

⁽²²⁾ Così, *ex multis*, S. Dorigo, *La “nuova” residenza fiscale delle persone fisiche e la prevalenza della presenza fisica in Italia: primi spunti critici*, *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 2, 536.; L. Peverini, *Le modifiche all'art. 2 Tuir e l'emersione di un nuovo concetto di residenza fiscale delle persone fisiche*, *Riv. dir. trib.*, 2024, V, 70.

⁽²³⁾ P. Pistone, *op. cit.*, 889.

⁽²⁴⁾ I rapporti di familiarità possono essere intesi in senso ampio, includendo quelli nascenti da una famiglia legittima o di fatto, eterosessuale od omosessuale, da rapporti di genitorialità anche sociale, di filiazione naturale, di adozione, ecc. Invece, i rapporti amicali e quelli più ampi di tipo sociale sono più difficilmente tracciabili e la loro intensità più difficilmente quantificabile, cfr. C. Sacchetto - L. Pennesi, *op. cit.*, 906. *Contra* la rilevanza dei rapporti amicali, F. Nicolosi, *op. cit.*, 6, a favore S. Dorigo, *ibidem*. Emblematica dell'ampiezza con cui l'Agenzia delle entrate intende il concetto di relazione personale è, nella cit. circ. n. 20/2024, l'affermazione (un po' apodittica) secondo cui un «elemento certo» da cui desumere «la dimensione stabile dei rapporti sociali del contribuente» con l'Italia potrebbe essere costituito anche dalla «iscrizione annuale a un circolo culturale e sportivo». Si può dubitare, tuttavia, che circostanze siffatte bastino da sole a far presumere la presenza del soggetto in Italia e, più in generale, a fondare una connessione stretta con il territorio da giustificare la tassazione del reddito su base mondiale, cfr. F. Castro, *op. cit.*, 1318.

protratta complessivamente per meno di 183 giorni nell'anno. Al tempo stesso quindi, e contraddittoriamente, la soluzione offerta dall'Agenzia finisce per svalutare proprio l'elemento della presenza fisica a favore, ancora una volta, dell'elettività del domicilio. Infatti se, per radicare la residenza fiscale, il domicilio deve sussistere per più della metà del periodo d'imposta, come potrebbe esso configurarsi, qualora il contribuente sia compresente in Italia con alcuni dei propri familiari per meno della metà dell'anno?

Si evita l'illogicità di questa conclusione soltanto a condizione di ritenere che sia ancora possibile supplire alla minore presenza materiale con una maggiore intenzionalità psicologica. In altre parole, l'Agenzia sembra voler «misurare» l'elemento psicologico, che era tipico del «vecchio» domicilio – cioè la volontà di eleggere un dato luogo come centro dei propri interessi sociali, con preferenza rispetto ad altri –, comparando il numero dei giorni trascorsi presso il domicilio italiano con quello dei giorni trascorsi presso altri domicili personali all'estero. Il maggior numero di giorni, comparativamente, costituirebbe un elemento sintomatico e oggettivamente quantificabile della maggiore intensità del legame che il contribuente intrattiene con una certa parte della propria cerchia familiare, sociale e affettiva, testimoniando che così egli «vuole» che il suo domicilio prevalente sia proprio in quello Stato, anche per quei giorni rimanenti dell'anno in cui egli non vi è fisicamente presente.

Come appare evidente, se questo è davvero il ragionamento sotteso all'argomentazione dell'Amministrazione (non ulteriormente approfondita), ciò lascia supporre che l'Agenzia delle entrate continuerà probabilmente in futuro ad applicare il criterio del domicilio per così dire «alla vecchia maniera», in contrasto con i primi – condivisibili – indirizzi interpretativi espressi dalla dottrina. Ciò significa che essa attribuirà ancora primaria rilevanza al fatto che in Italia sono localizzate per la maggior parte dell'anno le persone con cui il contribuente intrattiene relazioni (eventualmente anche a distanza, per via telematica) e non le relazioni in sé, prescindendo quindi dalla verifica della compresenza del contribuente. Solo in via secondaria la presenza di quest'ultimo può acquisire rilievo come criterio integrativo per dirimere i casi dubbi di «doppio domicilio» personale e familiare. In ogni caso, dopo la riformulazione dell'art. 2, co. 2, t.u.i.r., sembra assai più difficile pervenire oggi ad alcuni degli eccessi interpretativi del passato, che avevano potuto configurare il domicilio prescindendo *in toto* anche da una minimale presenza fisica del contribuente: e ciò sarà tanto più difficile quanto più egli sarà in grado di dimostrare di essere stato materialmente assente dal territorio dello Stato per tutti i 365 giorni dell'anno, pur avendo i propri familiari in Italia.

A ben guardare la stessa questione si pone anche per la residenza civilistica/dimora abituale, che sebbene concettualmente distinta dal domicilio, all'atto pratico può sovrapporsi con esso. Infatti, anche l'abitualità della dimora, almeno fino ad oggi, è stata considerata indipendente dalla presenza fisica del contribuente per la maggior parte del periodo d'imposta, potendosi ravvisare, secondo la giurisprudenza, anche in caso di assenze

prolungate per oltre la metà dell'anno ⁽²⁵⁾. Ciò perché l'elemento soggettivo della elettività intenzionale della dimora (che andrebbe accertato, in via presuntiva, sulla base di manifestazioni oggettive ed esteriormente riconoscibili che sono comuni anche al domicilio, come le consuetudini di vita e lo svolgimento delle relazioni familiari e affettive, o la disponibilità di un'abitazione presso la quale il contribuente ritorna spesso, anche se non vi soggiorna in modo permanente) ⁽²⁶⁾, serviva a supplire all'insufficienza del dato quantitativo, cioè il numero dei giorni di effettiva presenza fisica sul territorio ⁽²⁷⁾. Come per il «nuovo» domicilio, anche per la «vecchia» residenza civilistica l'Amministrazione ha affermato, nella citata circolare n. 20/2024, che la dimora abituale del contribuente potrebbe ugualmente e legittimamente configurarsi in Italia in base alla legislazione nazionale, anche quando egli può provare di non essere stato fisicamente presente in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta, perché ad esempio lavora dall'estero in *remote working* per un datore di lavoro italiano, mantenendo però comunque un'abitazione a disposizione nel nostro Paese ⁽²⁸⁾.

4. (segue) Il requisito della presenza e la tesi dottrinale circa la «presenzialità» intrinseca a tutti i criteri di residenza

Ai fini del radicamento della residenza in Italia, e quindi dell'assunzione nel nostro paese di una *full tax liability* per i redditi ovunque prodotti, la presenza sul territorio nazionale per almeno 183 giorni, anche non consecutivi nell'anno ed anche costituiti da

⁽²⁵⁾ Cfr. ad es. Cass. civ. n. 25726/2011 e n. 3841/2021.

⁽²⁶⁾ Il rischio di confusione latente tra residenza in senso civilistico e domicilio in senso personale e familiare è reso evidente da quanto afferma l'Agenzia delle entrate nella circ. n. 25/2023, che specifica che le relazioni familiari ed affettive possono essere indici rivelatori della volontà di adibire un dato luogo a propria residenza civilistica, e la circ. n. 20/2024, secondo la quale una persona che è iscritta all'AIRE e lavora all'estero ma mantiene a propria disposizione, a qualunque titolo, una casa in Italia, lasciandovi attive le relative utenze e in cui rientra continuativamente, nei fine settimana in occasione di periodi di astensione dal lavoro (si sottintende, evidentemente, al fine di curare relazioni familiari e personali e interessi sociali) manifesterebbe in modo sintomatico un legame con il nostro Paese che potrebbe dar luogo alla configurazione anche del «nuovo» domicilio. Da un'altra prospettiva, più che di confusione o sovrapposizione tra criteri diversi si potrebbe parlare meglio di forme di manifestazione, con gradi diversi di intensità, dello stesso tipo di connessione col territorio, cioè considerare residenza e domicilio quali forme (diversamente) qualificate di presenza, come si dirà nel successivo paragrafo.

⁽²⁷⁾ Assai critici sull'evanescenza e l'aleatorietà dell'elemento psicologico al fine di configurare la dimora abituale ai fini fiscali, C. Sacchetto - L. Pennesi, *op. cit.*, 900.

⁽²⁸⁾ Sebbene non esplicitamente, l'Agenzia delle entrate sembra intendere il concetto di residenza civilistica/dimora abituale alla luce dell'interpretazione della nozione di *habitual abode*, contenuta nel Commentario OCSE alle CDI al par. 19 di commento all'art. 4 del Modello. Questo stabilisce che il luogo di soggiorno abituale non coincide semplicemente col Paese in cui la persona ha trascorso più giorni, perché la nozione si riferisce alla frequenza, alla durata e alla regolarità dei soggiorni che fanno parte della *routine* consolidata della sua vita e non alle presenze di carattere transitorio. Inoltre, per valutare ove il contribuente ha il suo *habitual abode*, non bisognerebbe prendere in considerazione soltanto il periodo di tempo in cui si manifesta una situazione di doppia residenza, o il singolo periodo d'imposta, ma anche periodi più lunghi (anche più annualità, antecedenti e consecutive).

frazioni di giorno, costituisce un criterio certamente innovativo, che trova qualche riscontro in altri ordinamenti ⁽²⁹⁾ ma non è contemplato esplicitamente nelle *tie-breaker rules* delle CDI ⁽³⁰⁾.

La maggior parte della dottrina, così come anche la prassi amministrativa, attribuiscono a questo requisito il significato di presenza fisica ⁽³¹⁾. Anche così intesa, la presenza materiale idonea a radicare la residenza fiscale non viene qualificata, ovvero è qualificabile solo in negativo: nel senso che essa prescinde sia dalle motivazioni, tanto soggettive quanto oggettive (lavoro, studio, svago, esigenze personali ecc.) sia dalla disponibilità a qualsiasi titolo di un'abitazione o di un altro luogo in cui il soggetto possa «stare» sul territorio con un certo carattere di stabilità e fissità, anche se in modo discontinuo ⁽³²⁾. Un'importante questione non espressamente disciplinata riguarda la prova della presenza fisica (e, specularmente, dell'assenza) e della sua durata, che si deve arguire possa essere fornita dall'Amministrazione e dal contribuente con ogni mezzo, incluse le presunzioni semplici ⁽³³⁾. Molti indicatori di una presenza del soggetto sul territorio, circoscritta e puntuale o continuata nel tempo, possono tuttavia non essere né univoci né decisivi e, pertanto, si può già immaginare che il loro utilizzo, da una parte e dall'altra, genererà contenzioso.

In linea di principio, inoltre, qualsiasi presenza documentabile, dovuta anche a ragioni di mero transito provvisorio sul territorio italiano per una frazione anche piccola della giornata (ad esempio uno scalo aereo), potrebbe concorrere al raggiungimento o al

⁽²⁹⁾ Cfr. P. Pistone, *op. cit.*, 902 ss.

⁽³⁰⁾ Proprio questo elemento viene da più parti individuato come problematico, perché foriere di potenziali difficoltà applicative e perché mette in dubbio la coerenza della riforma della residenza con le convenzioni internazionali e la «migliore prassi internazionale»: cfr. Castro, *op. cit.*, 1312; S. Dorigo, *op. cit.*, 542; C. Sacchetto - L. Pennesi, *op. cit.*, 907; A. Magliaro - S. Censi, *Le nuove regole per la residenza fiscale non fanno buon uso della migliore prassi internazionale e convenzionale, il fisco*, 2023, 44, 4177 ss.; F. Nicolosi, *op. cit.*, 4.

⁽³¹⁾ Auspica che il concetto possa essere inteso anche come manifestazione di «presenza economica» C. Lattanzi, *op. cit.*, 508. In questo modo il luogo di localizzazione degli interessi economici, espunto dalla nozione di domicilio, potrebbe recuperare *direttamente* un ruolo nella determinazione della residenza fiscale. Il fatto che la presenza in Italia non venga ulteriormente qualificata dalla norma non legittima, a nostro avviso, sue interpretazioni estensive, ma anzi induce ad attribuire alla nozione un significato letterale e determinato, il più prossimo – dal punto di vista semantico – rispetto alla fattispecie disciplinata, ovvero il collegamento di una persona fisica con un dato territorio, misurabile in termini temporali. Tale significato è appunto l'ubicazione materiale dell'individuo, nella sua fisicità e corporeità, sul territorio italiano per la maggior parte del periodo d'imposta. Ovviamente, una presenza fisica prolungata in Italia può essere determinata dal fatto che ivi il soggetto lavora in misura prevalente, o coltiva particolari interessi economici, ma tali circostanze non sono di per sé direttamente significanti per attribuire lo *status* di residente e rimangono irrilevanti qualora non determinino una presenza fisica del soggetto almeno pari a 183 giorni in un anno.

⁽³²⁾ E quindi il requisito della presenza è integrato anche quando non potrebbe configurarsi né una dimora abituale né, al limite, neppure una mera dimora temporanea, come nel caso dei lavoratori frontalieri, che infatti Ag. ent., circ. n. 20/2024, contempla espressamente tra i soggetti che potrebbero essere qualificati come residenti, anche se poi l'applicazione di norme specifiche delle CDI in essere con alcuni Paesi di confine, o in generale delle *tie-breaker rules* convenzionali, potrebbero condurre a escludere la residenza in Italia.

⁽³³⁾ Si pensi a titoli di viaggio, fatture e ricevute commerciali relative all'acquisto di beni o servizi al dettaglio, contratti di locazione immobiliare anche breve, pernottamenti alberghieri, noleggio di veicoli, ecc.

superamento della soglia dei 183 giorni di presenza nel periodo d'imposta, che radica la residenza fiscale del soggetto in Italia. La già citata circolare dell'Agenzia delle entrate n. 20/2024, peraltro, contiene in merito alcune indicazioni che appaiono però disallineate rispetto alla *littera legis* e forse anche intrinsecamente contraddittorie. Da un lato si afferma, coerentemente con la nuova formulazione dell'art. 2 t.u.i.r., che anche un soggiorno temporaneo per motivi turistici, di studio, personali ecc., concorre di per sé al computo dei giorni di presenza, così come anche le frazioni di giorno durante le quali, quotidianamente, è presente in Italia il lavoratore frontaliere che ogni sera rientra nel Paese confinante. Dall'altro, tuttavia, e con notevole scarto argomentativo, l'Agenzia statuisce a un certo punto che, al fine di escludere la residenza in Italia, saranno valutabili «particolari situazioni in cui la presenza sul territorio dello Stato è meramente temporanea od occasionale, come può avvenire, ad esempio, in ipotesi di scalo aereo nel territorio nazionale dovuto a una coincidenza per recarsi in un Paese estero». In un altro passaggio l'Amministrazione sottolinea che l'arrivo della persona in Italia nell'ultima ora di una certa data del calendario delimita una frazione di giorno computabile ma solo se essa è poi seguita da un'*ininterrotta* permanenza nel territorio nel periodo successivo.

Per quanto siano comprensibili e ispirate a un canone di ragionevolezza, queste mitigazioni del rigore connesso alla regola che attribuisce rilevanza alla mera presenza fisica anche limitata a frazioni di giorno appaiono nondimeno *contra legem*. Inoltre così facendo si aprono le porte a una forse ancora più pericolosa incertezza, poiché l'autorità fiscale finisce per arrogarsi il potere di ponderare discrezionalmente (e potenzialmente in modo casistico, arbitrario e discriminatorio) tutta una serie di elementi fattuali accidentali, come le tempistiche e i modi con cui la presenza fisica si manifesta, nonché le motivazioni che il contribuente può addurre per qualificarla e attribuirle «significati» che in verità la legislazione non ha minimamente contemplato, guardando invece a un mero nudo fatto (in questo senso, non si tratta di una «fattispecie» in senso tecnico, come sono invece la residenza civilistica e il domicilio).

L'introduzione di questo criterio, che pure sembra residuale, solleva un'importante questione sistematica. Lo si può intendere come un criterio di residenza «distonico» rispetto agli altri, nel senso che non condivide con questi alcun minimo comune denominatore (e non è neppure previsto come criterio dirimente tra le *tie-breaker rules* delle CDI). In altri termini, l'alternatività reciproca tra tutti i criteri sarebbe tale che tutti continuerebbero, come in passato, a operare su piani diversi e non entrerebbero mai in conflitto reciproco, senza potersi escludere a vicenda. La prassi amministrativa sembra avere inteso la presenza esattamente così, sostenendo appunto che il soggetto non potrebbe vincere la presunzione di residenza connessa all'iscrizione anagrafica, o la pretesa dell'Agenzia di individuare in Italia la dimora abituale o il domicilio, semplicemente provando che per la maggior parte del periodo d'imposta è stato fisicamente all'estero ⁽³⁴⁾.

⁽³⁴⁾ Nè provando che all'estero ha un collegamento basato su un criterio diverso da quello fatto valere dall'Amministrazione in Italia (ad esempio dimora abituale *vs* domicilio, o viceversa). Tuttavia, il

La maggior parte della dottrina, dopo la riforma, mostra invece di considerare tutti i criteri come tendenti a sovrapporsi o ad assorbirsi reciprocamente, e ciò perché proprio il nuovo criterio della presenza fisica «illuminerebbe» gli altri, in una concezione univoca della residenza fiscale ⁽³⁵⁾. La presenza fisica è infatti implicata o presupposta anche dal domicilio, nella nuova formulazione (che sottintende la compresenza fisica del contribuente e delle altre persone) ⁽³⁶⁾, nonché dalla stessa residenza civilistica ⁽³⁷⁾. I concetti di dimora abituale, domicilio personale e mera presenza sarebbero quindi diventati riconducibili a unico macro-criterio basato sulla «presenzialità», del quale essi sarebbero manifestazioni tra loro diverse non per natura oggettiva, ma per grado di intensità e caratteri qualificanti. Per questa ragione, i tre criteri sarebbero oggi suscettibili di entrare in conflitto tra loro perché, dopo la riforma, non opererebbero più su piani diversi: il che significa che se il contribuente è in grado di provare, ad esempio, di possedere la sua dimora abituale all'estero, ove trascorre fisicamente la maggior parte dell'anno fiscale, non potrà sussistere un domicilio in Italia dove sono presenti i familiari.

La vera differenza tra i criteri risiederebbe dunque nell'oggetto della prova. Dimostrare la presenza fisica di una persona riguarda una situazione di fatto molto specifica che, per quanto possa essere conoscibile in base a elementi sintomatici ora diretti ora indiretti (e quindi anche per presunzioni), richiede in ogni caso di ricostruire la collocazione

nuovo domicilio personale e la residenza civilistica sembrano avere molti reciproci punti di contatto o di interferenza, per cui la tesi dell'Amministrazione appare debole anche sotto questo profilo. Sembra infatti difficile poter sostenere che in Italia siano localizzate in modo prevalente le relazioni personali se il contribuente è in grado di dimostrare che la propria dimora abituale è all'estero, e viceversa.

⁽³⁵⁾ F. Castro, *op. cit.*, 1309 e 1324; S. Dorigo, *op. cit.*; C. Lattanzi, *op. cit.*, 487 e 502; L. Peverini, *op. cit.*, 77-78. Più sfumata la posizione di P. Pistone, *op. cit.*, 896, che ritiene che il criterio di collegamento della presenza fisica può «servire sia in modo indipendente, sia con funzione supplementare rispetto alle altre due componenti» della dimora e del domicilio, che rimangono concettualmente distinte.

⁽³⁶⁾ I principali Autori che hanno commentato la riforma segnalano che il luogo nel quale si sviluppano prevalentemente le relazioni personali e familiari richiede l'effettività della presenza fisica del soggetto e non può più essere il luogo al quale egli vorrebbe tornare per coltivare gli affetti ma dal quale rimane assente per la maggior parte del tempo.

⁽³⁷⁾ Appare infatti illogico continuare a far dipendere l'abitualità della dimora, che è una situazione di fatto, unicamente da un elemento intenzionale quando questo non è contemporaneamente supportato dall'elemento materiale della presenza nel territorio per la maggior parte del tempo. L'abitualità, come la stessa volontà del soggetto, si determinano prima di tutto in funzione della presenza effettiva: l'elemento della intenzionalità serve soltanto a dirimere quelle situazioni in cui un soggetto si trova a dimorare sul territorio di un dato Paese *contro* la sua volontà (ad esempio, perché in stato di arresto o detenuto, o perché impossibilitato per motivi oggettivi – salute, forza maggiore, *factum principis* – a rientrare nel proprio Stato di origine). D'altra parte, in Italia lo straniero che soggiorna volontariamente avrebbe l'obbligo di richiedere sempre l'iscrizione all'APR decorsi tre mesi dall'ingresso nello Stato, anche se il soggiorno è per motivi temporanei (studio, degenza sanitaria ecc.). Ciò rende applicabile la presunzione legale relativa di dimora indipendentemente – con tutta evidenza – dalla intenzionalità del soggetto di eleggere l'Italia a propria dimora abituale e, quindi, a propria residenza fiscale. Se invece un soggetto trascorre complessivamente, ad esempio, tre quarti dell'anno all'estero, dove lavora, e frazionatamente solo un quarto dell'anno in Italia dove trascorre le ferie in un'abitazione in proprietà, appare oggettivamente illogico sostenere (come pure fino ad oggi hanno fatto giurisprudenza e prassi amministrativa) che in Italia egli possa avere la sua dimora abituale elettiva sol perché ivi ritorna appena può, quando la maggior parte del tempo non è presente sul territorio dello Stato.

spaziale dell'individuo giorno per giorno. Ciò può rendere necessario acquisire molti dati ed elementi, soprattutto per l'Amministrazione, non facilmente disponibili o accessibili (ma, in chiave eventualmente difensiva, ciò vale anche per il contribuente, benché quest'ultimo sia facilitato dalla prossimità al fatto oggetto di prova). Non basterebbe infatti dimostrare l'ingresso e l'uscita dal territorio italiano in due date successive dell'anno, informazione peraltro immediatamente non disponibile, nel regime *Schengen* di libera circolazione delle persone in Europa ⁽³⁸⁾. Occorre provare anche che in ogni giornata intermedia il soggetto è stato fisicamente presente sul territorio. A tal fine, ovviamente, ci si può avvalere anche di ragionamenti presuntivi, i quali debbono però condurre a esiti gravi, precisi e concordanti. Secondo le circostanze, potrebbe quindi essere una prova estremamente difficile da fornire, ora per l'Amministrazione ora per il contribuente, oppure al contrario facile: per l'Amministrazione basti pensare ai *working days* risultanti da un contratto di lavoro che stabilisce per il soggetto l'obbligo di svolgere l'attività in Italia e non prevede modalità in *smart working*; per il contribuente basti pensare ai dati ottenibili attraverso i servizi di geolocalizzazione, che consentono di ricostruire una cronologia nel tempo delle proprie ubicazioni giornaliere sulla base dell'uso di *smartphone* e altri dispositivi elettronici.

Provare invece l'esistenza in Italia della dimora abituale o del domicilio personale può risultare normalmente più agevole per l'Agenzia delle entrate, perché può fare leva su situazioni tipizzate che sono riconoscibili da terzi e sono assunte come sintomatiche della presenza fisica del contribuente, ad esempio la disponibilità di una casa di abitazione non locata con utenze attive e consumi distribuiti su tutto l'arco dell'anno, oppure la residenza stanziale in Italia di persone (familiari e altri) con cui è lecito attendersi che il contribuente abbia una vita di relazione presenziale. Si tratta di fattispecie che consentono di presumere (fino a prova contraria) che la presenza del contribuente in Italia sia maggioritaria rispetto ad altri luoghi, non perché tale presenza venga puntualmente e analiticamente misurata, ma perché viene desunta appunto, *id quod plerumque accidit*, dal fatto che in Italia si trovano e sono facilmente individuabili gli indicatori di fattispecie che «qualificano» tale presenza. Se, come è stato osservato in dottrina ⁽³⁹⁾, la ragione del mantenimento dei criteri della dimora e del domicilio si può spiegare proprio per finalità di semplificazione probatoria soprattutto a favore del fisco, si potrebbe allora arrivare a concludere che, invece, l'esplicitazione del criterio della mera presenza finisce per operare soprattutto a favore del contribuente. La sua funzione dovrebbe essere infatti quella di dotare la persona del potere di eccepire, contro la pretesa dell'Amministrazione di localizzare in Italia la sua dimora abituale o il suo domicilio personale e familiare, che difetta un elemento necessario di tali fattispecie, appunto la presenza fisica per la maggior parte del tempo, in modo da contribuire a una valutazione globale ed equilibrata degli effettivi collegamenti esistenti con i vari ordinamenti coinvolti.

⁽³⁸⁾ Cfr. A. Magliaro - S. Censi, *op. cit.*, 4184.

⁽³⁹⁾ L. Peverini, *op. cit.*, 79.

Vi è anche un ulteriore aspetto che può spiegare il mantenimento dei criteri di dimora abituale e di domicilio accanto a quello della mera presenza. Secondo la migliore dottrina, al fine di giustificare la scelta di una nozione di residenza fiscale basata sui giorni di effettiva presenza fisica, si dovrebbe ricorrere al c.d. principio del *beneficio* e muovere dall'assunto che chi soggiorna sul territorio italiano per la maggior parte del periodo d'imposta è nella condizione di utilizzare le infrastrutture pubbliche italiane. Queste sono a carico dei bilanci pubblici o indirettamente finanziate da essi e, quindi, il residente può trarre beneficio da tali infrastrutture in misura maggiore rispetto a coloro che non sono fisicamente presenti sul territorio ⁽⁴⁰⁾. Questa giustificazione, ad esempio, ben si attaglia al *remote worker* che da un lato sceglie di trasferirsi per un dato tempo in Italia e di lavorare per un'impresa estera, magari ubicata nello Stato di sua provenienza (dove egli dispone di patrimonio, abitazione, relazioni personali), dall'altro gode al contempo degli effetti dell'esercizio delle funzioni pubbliche e dei servizi indivisibili forniti dallo Stato italiano, utilizza direttamente alcune delle infrastrutture pubbliche e private italiane (compreso il sistema di telecomunicazioni e l'accesso alla rete informatica), esercita diritti che il sistema di *welfare* italiano gli attribuisce, e così via ⁽⁴¹⁾.

Tuttavia, è pur vero che quanto più vengono svalutate le connessioni di tipo economico tra soggetto e territorio, tanto più quelle di natura solo soggettiva e personale, per acquisire rilevanza, dovrebbero essere particolarmente significative e «qualificate». Altrimenti, potrebbe apparire poco compatibile con il principio di capacità contributiva la pretesa dello Stato di prelevare quote di reddito prodotte all'estero da un soggetto che ha una connessione con il suo territorio che si riduce semplicemente all'esservi presente per un certo numero di giorni, senza altri elementi qualitativi. Ecco, dunque, che avere mantenuto la dimora abituale e il domicilio familiare come fattispecie tipizzate e principali di presenza che connettono il soggetto con il territorio in modo «qualificato», contribuisce a rafforzare la giustificazione della *full tax liability* che gli viene correlativamente assegnata. La presenza non ulteriormente qualificata rimane un criterio fondamentale dal punto di vista sistematico ma dovrebbe essere residuale dal punto di vista applicativo. Dovrebbe cioè servire più al contribuente per dimostrare la mancanza di connessione che all'Amministrazione per dimostrarne l'esistenza ⁽⁴²⁾.

⁽⁴⁰⁾ Cfr. P. Pistone, *op. cit.*, 896; S. Dorigo, *op. cit.*, 540 (che pure esprime qualche perplessità).

⁽⁴¹⁾ Questa giustificazione non dovrebbe tuttavia essere scambiata né con un ritorno a quelle tesi risalenti, minoritarie e ormai abbandonate, che intendevano la capacità contributiva come una manifestazione del godimento stesso dei servizi pubblici da parte dei consociati (cfr. I. Manzoni, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, 1965), né deve condurre a concepire l'imposta sul reddito in modo snaturato, alla stregua di una tassa di tipo para-commutativo che sarebbe dovuta in relazione alla potenzialità del soggetto di fruire di determinate utilità pubbliche. L'imposta sul reddito non cessa di essere una forma di partecipazione alle pubbliche spese basata su una manifestazione di capacità contributiva intesa come attitudine soggettiva a sostenere un sacrificio economico in chiave solidaristica e redistributiva. L'imposta in Italia è dovuta soltanto se i redditi, anche prodotti all'estero, sussistono e sono in misura superiore al minimo vitale.

⁽⁴²⁾ Ciò detto, a noi sembra che non sia sproporzionato ritenere che anche colui che trascorre in Italia per motivi turistici la maggior parte dell'anno – ipotesi limite ma non troppo inverosimile – compie

Concludendo sul punto, la lettura che valorizza la «presenzialità» come base comune di tutti i criteri di residenza è sicuramente convincente e, a nostro avviso, ha il pregio non solo di garantire unità sistematica alla fattispecie di residenza fiscale, ma anche di renderla effettivamente funzionale a realizzare l'obiettivo di coerenza con la migliore prassi internazionale e le CDI, nel senso spiegato di seguito.

Sicuramente, quanto più i nuovi criteri verranno intesi (come sembra fare l'Amministrazione italiana) come assolutamente indipendenti tra loro e quindi, in sostanza, come tre forme diverse e autonome di residenza fiscale, tra loro indipendenti e senza interferenze reciproche, anziché come «gradazioni» di una medesima fattispecie unitaria, tanto più aumenterà la probabilità che si configurino doppie residenze. Non a caso, infatti, nella citata circolare n. 20/2024 l'Agenzia delle entrate riconosce che, anche se la presunzione derivante dall'iscrizione all'APR non è più assoluta (e questo dovrebbe ridurre i contenziosi), i nuovi criteri e in particolare la mera presenza condurranno probabilmente a conflitti di residenza tra Stati diversi molto più frequenti e renderanno necessario ricorrere maggiormente alle *tie-breaker rules* delle CDI. Andrebbe invece privilegiata l'interpretazione che attenua questo rischio anziché accentuarlo e «scaricare» sin dall'origine e in via ordinaria sulle *tie-breaker rules* il compito di fissare la residenza del soggetto, dato che le regole convenzionali non hanno la funzione di sostituirsi ai criteri nazionali ⁽⁴³⁾. La coerenza con il sistema delle CDI e con la loro prassi applicativa non dipende tanto dall'utilizzare, come criteri di residenza, gli stessi impiegati come *tie-breaker rules*, ma dall'applicare e interpretare i propri criteri nazionali di collegamento in modo da non esacerbare le ipotesi di doppia residenza e, quindi, da non generare ingiustificatamente situazioni più gravose di doppia imposizione internazionale.

5. L'incidenza dei nuovi criteri sul *remote worker* italiano all'estero e su quello straniero in Italia

Per inquadrare gli effetti delle nuove regole di residenza fiscale italiana sul lavoratore da remoto in un contesto internazionale, occorre distinguere – semplificando – il profilo

una scelta che manifesta comunque una connessione sufficientemente intensa con lo Stato-Comunità, capace di giustificare la pretesa di tassare tutto il suo reddito mondiale, anche perché una permanenza turistica prolungata dimostra certamente disponibilità economica e capacità contributiva. Tra l'altro è bene ricordare che tanto per il cittadino europeo quanto per lo straniero non comunitario, una permanenza superiore ai tre mesi è comunque condizionata al fatto di produrre redditi in Italia o di avere a disposizione, per sé stessi e per gli eventuali familiari, risorse economiche sufficienti per non apparire già *ab origine* un onere a carico dell'assistenza sociale e sanitaria dello Stato ospitante durante il periodo di soggiorno. Dopo 3 mesi di soggiorno ininterrotto in Italia, inoltre, sarebbe obbligatoria l'iscrizione all'anagrafe civile, e ciò quindi può condurre, dopo altri 90 giorni, alla presunzione di residenza fiscale.

⁽⁴³⁾ È vero che i nuovi criteri italiani collimano poco con le regole convenzionali e ciò, secondo le circostanze, può rendere più difficoltoso applicare le stesse *tie-breaker rules* o addirittura, e paradossalmente, svantaggiare l'Italia nella risoluzione del conflitto, perché le CDI privilegiano criteri di connessione del tutto indipendenti dalla durata della presenza fisica.

del *remote worker* che si trova all'estero e proviene dall'Italia e quello del *remote worker* che si trova in Italia e proviene dall'estero. Inoltre, si dovranno mettere a confronto gli scenari derivanti dall'applicazione dei nuovi criteri di residenza con quelli corrispondenti all'applicazione dei criteri vigenti sino al 31 dicembre 2023. Si dovrà anche tenere conto delle diverse interpretazioni di cui è suscettibile la nuova nozione di residenza fiscale, di cui si è trattato nei precedenti paragrafi. Esse possono essere riassunte e schematizzate nella visione dell'Amministrazione, che non ammette che la prova della mancata presenza fisica in Italia possa impedire di configurarvi il domicilio o la residenza, e nella contraria proposta interpretativa della dottrina maggioritaria, che chiameremo concezione unitaria della residenza fiscale. Entrambe, nel prossimo futuro, si contenderanno la capacità di influenzare la posizione della giurisprudenza.

Prima della riforma, il soggetto italiano che si trasferiva all'estero per lavorarvi da remoto per la maggior parte dell'anno, per un datore di lavoro italiano (o anche di uno Stato terzo), poteva non perdere facilmente la residenza fiscale in Italia, anche qualora lo Stato di trasferimento non fosse considerato un paradiso fiscale. Potevano risultare di ostacolo la mancata cancellazione dall'APR e la mancata iscrizione all'AIRE, il mantenimento in Italia di una casa di abitazione disponibile, di relazioni familiari, ma anche il fatto che gli interessi economici (sede dell'impresa datrice di lavoro, per quanto l'attività potesse essere svolta in tutto o in parte da remoto) erano ubicati in Italia.

Attualmente, dopo la riforma, questo scenario è parzialmente mutato anche se non in modo radicale. La mancata cancellazione dall'APR, ad esempio, pone una presunzione di residenza certamente superabile, ma il problema riguarda appunto l'oggetto della prova contraria. L'iscrizione anagrafica fa presumere l'esistenza della dimora abituale in Italia, ma – in base all'impostazione dell'Agenzia delle entrate – al *remote worker* non basterebbe dimostrare di avere la dimora abituale all'estero e, soprattutto, di esservi fisicamente presente per la maggior parte dell'anno, perché dovrebbe provare di avere cessato qualsiasi connessione con il territorio italiano che possa rientrare in uno degli altri criteri di collegamento previsti dall'art. 2, co. 2, t.u.i.r.: provare, quindi, di non intrattenervi relazioni personali o familiari, di non avervi a disposizione un'abitazione, indipendentemente dal numero di giorni che vi trascorre, ecc. ⁽⁴⁴⁾. Lo agevola, indubbiamente, il fatto che aver mantenuto interessi economici e patrimoniali in Italia non rileva più di per sé, salvo che non comporti una presenza fisica per oltre metà dell'anno. Viceversa, seguendo la tesi dottrinale della concezione unitaria della residenza, al *remote worker* sarebbe sufficiente dimostrare di essere stato fisicamente presente fuori dall'Italia per la maggior parte del periodo d'imposta per evitare di essere considerato residente in base a uno qualunque degli altri criteri.

⁽⁴⁴⁾ D'altronde, lo stesso commentario OCSE alle CDI ammette (par. 19.1 di commento all'art. 4), che vi sono situazioni in cui la dimora abituale del contribuente (*habitual abode*) potrebbe configurarsi contemporaneamente in due Stati – e quindi non sarebbe un criterio dirimente – se in entrambi egli ha a disposizione un'abitazione, e trascorre il tempo in entrambi i Paesi e il suo centro degli interessi vitali (domicilio) non può essere determinato in modo univoco.

Il soggetto proveniente dall'Italia e che, pur mantenendo con il territorio italiano un collegamento attraverso la presenza di familiari e importanti relazioni personali, sviluppa però abitudini di vita da nomade digitale o «cittadino del mondo», lavorando in modalità da remoto e potendo quindi soggiornare in più Stati, senza permanere in nessuno più di 183 giorni all'anno, può facilmente trovarsi – come si è già anticipato – in una situazione di doppio o plurimo domicilio familiare e personale, o di conflitto tra la residenza nello Stato in cui ha a disposizione un'abitazione stabile e la residenza in Italia a causa del domicilio che l'Amministrazione ritiene configurabile perché in Italia vivono i suoi familiari principali, o quella parte dei familiari con cui egli passa più tempo, se si comparano i giorni di permanenza in ciascuno dei Paesi coinvolti. È facile, quindi, che l'Italia attribuisca al «suo» *remote worker* «in uscita» la residenza fiscale (sulla base della legislazione interna, si badi, e non delle *tie-breaker rules* convenzionali) anche se egli non risulta essere presente in Italia per oltre la metà del periodo d'imposta.

Questo esempio mette in evidenza una questione importante. Se si accoglie la tesi dottrinale della concezione unitaria della residenza fiscale, secondo cui la «presenzialità» sarebbe un requisito comune alla base di tutti i criteri disciplinati dall'art. 2 t.u.i.r., bisogna poi coerentemente ammettere che il nomade digitale, se non trascorre almeno metà dell'anno fiscale sul territorio italiano, potrebbe non acquisire mai la residenza fiscale in Italia, indipendentemente dal fatto che sia o meno qualificato come residente in un altro Paese (ma ciò non impedirebbe comunque all'Italia di tassare il reddito prodotto dall'attività lavorativa svolta sul suo territorio). Il nomade digitale può costituire un tipico esempio di *stateless taxpayer*, di contribuente apolide, nel senso che egli appartiene a diversi Stati contemporaneamente e a nessuno di essi simultaneamente (se si adottano i criteri di cui all'art. 4 delle CDI OCSE). La dottrina ha messo in dubbio che, di fronte a figure di questo genere, l'approccio basato sulla ricerca di un'unica residenza sia appropriato, per cui gli unici criteri affidabili da utilizzare sarebbero quelli che valorizzano la fonte del reddito e prevedono la sua tassazione, *pro quota*, nello Stato (o negli Stati) in cui viene prodotto ⁽⁴⁵⁾.

Nei confronti dei *remote workers* «in entrata» in Italia – cioè persone che lavorano per datori di lavoro o committenti esteri ma si trasferiscono a vivere in Italia per un certo arco di tempo, magari soggiornando in diversi luoghi della penisola – la questione si pone invece nei termini seguenti.

Sotto i previgenti criteri di residenza, il *remote worker* poteva acquistare facilmente la residenza fiscale se si fosse iscritto all'APR, perché ciò, dopo 6 mesi di soggiorno anche non continuativo, avrebbe reso applicabile la presunzione assoluta di residenza. La permanenza effettiva sul territorio avrebbe invece potuto far acquisire la residenza soltanto

⁽⁴⁵⁾ Così M. Greggi, *Citizens of the World, Taxpayers of None*, *Riv. dir. trib. int.*, 2025, 2, 45: «If the will of the taxpayer is deemed to be irrelevant, there can be cases where the residence test fails due to the lack of an actual connection of the taxpayer with any state in particular. It is possible to figure out people who are actually *deracinée* from a tax perspective: citizens of the world. In such a *scenario* the only reliable criteria to be used are those considering the source of revenue and to tax it in the state where it was originated, rather than in the country where the individual is resident».

se avesse permesso di configurare la dimora abituale o il domicilio. Una permanenza inferiore a 183 giorni probabilmente avrebbe reso impossibile che si realizzassero l'una e l'altra ipotesi, eccettuati gli effetti di pregressi legami con il territorio nazionale e la sua comunità. Una permanenza superiore non avrebbe però condotto a configurare automaticamente né la residenza civilistica né il domicilio, perché il soggetto poteva dimostrare che aver trascorso oltre metà dell'anno in Italia non aveva fatto venire meno la dimora abituale o il domicilio situati all'estero ⁽⁴⁶⁾. Tra l'altro, una valutazione globale anche degli interessi economici, secondo le regole previgenti, in passato ben avrebbe potuto condurre a localizzare fuori dall'Italia il domicilio del *remote worker* o del nomade digitale: ad esempio, valorizzando elementi come lo stabilimento del datore di lavoro all'estero, la sottoposizione del contratto di lavoro o di committenza alla disciplina del diritto straniero, il fatto che retribuzioni e compensi sono pagati e posseduti attraverso conti bancari aperti all'estero, ecc.

Le nuove regole di residenza, invece, «spingono» il *remote worker* più facilmente verso la residenza fiscale in Italia, sulla base dell'innovativo criterio meramente quantitativo dei giorni (e delle mezze giornate) di presenza fisica. La già descritta impostazione seguita dall'Agenzia delle entrate comporta che anche qualora il lavoratore dimostri di possedere significativi legami familiari e personali (il domicilio) soltanto all'estero e che la sua dimora abituale ed elettiva non è in Italia (perché il soggiorno italiano è soltanto temporaneo), il riscontro della presenza in Italia per almeno 183 giorni nell'anno radica comunque la residenza fiscale, almeno in prima istanza. Ovviamente, anche un lavoratore da remoto che, ad esempio, ogni anno soggiorni in Italia per meno di 183 giorni potrebbe comunque acquisire la residenza fiscale: infatti, se – soprattutto nel corso del tempo – sviluppa relazioni di natura personale e familiare, o acquista un'immobile ad uso abitativo

⁽⁴⁶⁾ La pandemia da Covid-19 ha sollevato il problema delle permanenze forzate sul territorio italiano di soggetti impossibilitati a rientrare nel proprio Stato di origine e costretti a lavorare in *remote working* dal nostro Paese. La questione riguardava la possibilità di considerare esistente in Italia la residenza civilistica/dimora abituale a causa della permanenza sul territorio per oltre 183 giorni. Il Segretariato generale dell'OCSE, con nota del 3 aprile 2020, aggiornata il 21 gennaio 2021, aveva invitato gli Stati a interpretare e applicare le CDI in modo da non attribuire rilevanza, al fine di individuare il luogo di residenza fiscale dei contribuenti, ai periodi di permanenza in un dato Paese dovuti alle restrizioni sanitarie, e a valutare soltanto i periodi riconducibili a «condizioni di normalità» per le persone coinvolte. Nel 2020 l'Italia ha concluso accordi amministrativi bilaterali per adeguare l'applicazione della CDI, nel periodo di emergenza sanitaria, soltanto con Francia, Austria e Svizzera, privilegiando alcuni degli Stati limitrofi con i quali le CDI in vigore prevedevano già regole speciali per i lavoratori frontalieri. L'Agenzia delle entrate, dal canto suo, ha ritenuto che fosse impossibile estendere tali accordi interpretativi a cittadini di altri Stati e che le linee guida dell'OCSE non avessero carattere vincolante (Ag. ent., ris. n. 345/2021, n. 458/2021 e n. 99/2023). Ciò nonostante, è significativo che, nelle risposte ad interpello rese, l'Amministrazione italiana abbia cercato di svolgere argomentazioni, basate sulle CDI applicabili e le *tie-breaker rules*, al fine di evitare che si configurassero fattispecie di doppia residenza. L'Agenzia ha fatto leva soprattutto sul concetto di *habitual abode* (che richiede di valutare «frequenza, durata e regolarità dei soggiorni che fanno parte della normale routine della vita di un individuo» e di verificare «un periodo di tempo sufficiente per poter accertare tali aspetti evitando l'influenza di situazioni transitorie»), nonché sull'elemento volontaristico della residenza civilistica ex art. 43 c.c., al fine di escludere che una permanenza forzata e transitoria sul territorio italiano per oltre 183 giorni fosse sufficiente a configurare la dimora abituale.

permanente, ben potrà integrare – secondo le prospettazioni dell’Agenzia delle entrate – i requisiti della residenza civilistica o del nuovo domicilio.

La *ratio* con cui il criterio della presenza è stato concepito sembra proprio essere quella di ampliare le possibilità di attrarre a tassazione in Italia tutto il reddito prodotto da soggetti come i lavoratori nomadi digitali. Ciò quantomeno in astratto e – per così dire – in prima battuta. Un nomade digitale che non possa invocare situazioni di doppia residenza – e quindi non possa richiedere l’applicazione delle *tie-breaker rules* di una CDI – se permane in Italia per 183 giorni non potrà evitare l’attribuzione della residenza fiscale. Quando invece si configura una doppia residenza da risolvere in base a una CDI OCSE, può accadere che la residenza attribuita dall’Amministrazione italiana sulla base dei criteri nazionali, specialmente – ma non esclusivamente – sulla base di quello della presenza fisica, risulti recessiva a fronte dell’applicazione dell’art. 4 della CDI. Infatti nessuno dei criteri italiani di residenza corrisponde esattamente ai criteri delle *tie-breaker rules*. È ovviamente impossibile predeterminare in astratto tutti gli esiti di questo tipo di conflitto, perché le variabili di fatto sono innumerevoli. Nei casi limite – che potrebbero ben adattarsi alla situazione-tipo del nomade digitale – in cui la persona ha un’abitazione a disposizione in ciascuno Stato, non è possibile determinare il centro principale dei suoi interessi vitali e il soggiorno abituale risulta frazionato contemporaneamente su più territori, il penultimo criterio dirimente (prima dell’*extrema ratio* del ricorso alle procedure amministrative amichevoli) è quello di dare prevalenza alla nazionalità. Per cui, in casi simili, il *remote worker* o il nomade digitale sarebbero residenti in Italia se cittadini italiani ma non se stranieri.

Di recente, sono state addotte a sostegno di queste forme innovative di vita e lavoro – le quali, in virtù della digitalizzazione dell’una e dell’altra, permettono alle persone di relazionarsi contemporaneamente con più territori – ragioni che trascendono la mera combinazione di lavoro e turismo (che dal punto di vista economico significa comunque contributo all’indotto e al consumo del reddito nello Stato ospitante). Un’ulteriore opportunità del nomadismo digitale, indubbiamente significativa per un Paese come l’Italia, potrebbe essere anche quella di favorire prospetticamente nel tempo la creazione di un sistema di residenze temporanee che favorisca il recupero di immobili fatiscenti, borghi rurali e il ripopolamento di zone abbandonate, senza che ciò comunque implichi necessariamente a un radicamento permanente della persona sul suolo italiano ⁽⁴⁷⁾. Da questo punto di vista, l’approccio seguito dal legislatore fiscale sembra invece, almeno *prima facie*, quello di disincentivare i *remote workers* temporanei e i nomadi digitali dall’estero a scegliere l’Italia come destinazione, o quantomeno può indurli a limitare la propria permanenza in Italia a periodi di breve durata. Infatti, anche se un’eventuale doppia residenza potrebbe essere risolta a favore dello Stato estero di provenienza e di maggior radicamento del soggetto, già solo dover fare i conti con il rischio di una doppia esposizione

⁽⁴⁷⁾ Cfr. Associazione Italiana Nomadi Digitali ETS (a cura di), *Quarto Rapporto sul Nomadismo Digitale in Italia (2025) - Nomadismo digitale: Un’opportunità per attrarre talenti e riabitare i luoghi d’Italia a rischio abbandono e spopolamento*, cit., che tratta temi come il *coliving* rurale e avanza proposte come l’istituzione della figura del «residente temporaneo di comunità».

alla *full tax liability* e dover affrontare il potenziale disagio di procedure amministrative di contestazione e accertamento di evasione fiscale, costituiscono un forte disincentivo. È proprio in quest'ottica, allora, che l'estensione in via interpretativa delle agevolazioni previste per i c.d. lavoratori impatriati neo-residenti anche ai *remote workers* che acquistano la residenza fiscale in Italia – di cui si tratterà nel prossimo paragrafo – assume un preciso significato e, almeno in parte, può avere l'effetto di compensare lo svantaggio che è implicito nell'assunzione della residenza fiscale, per questa categoria di lavoratori.

Ovviamente, è appena il caso di ricordare che quand'anche il *remote worker* o il nomade digitale non possono essere qualificati come residenti in Italia, ciò non significa che il reddito derivante dall'attività lavorativa o professionale svolta sul territorio dello Stato non sia ivi imponibile. L'Italia ha infatti potestà impositiva su questa tipologia di reddito, come *Source State*, sulla base dei criteri di collegamento oggettivo previsti, per i non-residenti, nell'art. 23 t.u.i.r., ovvero se l'attività è prestata o svolta sul territorio. Una parziale doppia imposizione del reddito, pertanto, può verificarsi. Essa può essere eventualmente evitata sulla base delle CDI applicabili. Queste, infatti, possono escludere la potestà impositiva dello Stato della fonte sul reddito di lavoro e fare così in modo che la tassazione competa soltanto allo Stato di residenza. Ciò può avvenire, a mente dell'art. 15 delle CDI OCSE, a condizione che: *i)* il lavoratore soggiorni all'estero, nello Stato della fonte, meno di 183 giorni nell'arco di 12 mesi da misurarsi anche a cavallo di due periodi di imposta consecutivi; *ii)* l'impresa che paga al lavoratore la retribuzione non sia residente nello Stato della fonte e non sia seppure una stabile organizzazione dell'impresa estera presente sul territorio dello Stato della fonte.

Infine, non dovrebbe essere trascurato neppure il fatto che, almeno sul piano teorico, il *remote working* potrebbe anche sollevare problematiche in ordine all'esatta individuazione del luogo in cui il lavoro può considerarsi effettivamente svolto. La tecnologia che rende possibile tale regime lavorativo, infatti, produce oggi potenzialmente anche una «scissione» dei luoghi di lavoro. Vi è infatti il luogo in cui il *remote worker* compie atti lavorativi o professionali e si trova fisicamente, ma non necessariamente per ragioni funzionali connesse a interessi produttivi o economici del datore o del committente. È questo il luogo che di solito viene considerato quello di svolgimento dell'attività: siccome la postazione per il lavoro da remoto può coincidere con il luogo di dimora del lavoratore o essere mobile, e quindi localizzabile potenzialmente ovunque, è ragionevole considerare svolto il lavoro dove si trova il lavoratore fisicamente e, quindi, nello spazio in cui vengono compiuti i singoli atti manuali e/o intellettuali in cui si concreta la prestazione lavorativa. D'altra parte, vi sono anche altri luoghi ai quali il lavoro o l'attività professionale svolti da remoto potrebbero, almeno in parte, essere comunque riferibili, perché l'*output* dell'attività è indirizzato verso di essi, dal punto di vista economico e funzionale. Può trattarsi del luogo fisico in cui le prestazioni lavorative o gli atti professionali telematici producono direttamente effetti materiali giuridicamente apprezzabili (perché, ad esempio, interagiscono con infrastrutture produttive del datore o del cliente o di terzi, comprese quelle informatiche come un *server* aziendale), o esplicano la loro utilità economica (per il

datore, il committente, un'unità produttiva fisica dello stesso professionista). Nel caso di *remote working* questo luogo non è più coincidente con quello in cui il lavoratore si trova fisicamente e «a partire dal quale» presta la sua attività, come invece avveniva tradizionalmente nell'economia pre-digitale (e come, beninteso, avviene ancora per molte attività economiche e lavorative a bassa digitalizzazione) ⁽⁴⁸⁾.

6. I regimi agevolativi per i neo-residenti applicati ai *remote workers*

L'Italia ha introdotto e modificato nel corso del tempo diversi regimi agevolativi che consentono di de-tassare, per un periodo limitato, i redditi di lavoro dipendente e autonomo prodotti sul suo territorio dalle persone neo-residenti, soprattutto allo scopo (almeno *ab origine*) di non subire o attenuare la concorrenza di altri ordinamenti stranieri, che già li applicavano. Le agevolazioni riguardano soltanto coloro che non sono stati in precedenza mai residenti in Italia o non lo sono più da diverso tempo. La loro *ratio* è variegata, ma complessivamente è riconducibile all'intento di rendere attrattivo il trasferimento in Italia per persone fisiche dotate di elementi economici e personali giudicati di interesse (il c.d. «capitale umano»), come un'elevata capacità di spesa, di consumo, risparmio o investimento, oppure particolari ed elevate competenze tecniche e lavorative allo scopo di inserire manodopera ed intellettualità qualificate nel processo produttivo nazionale.

Anche alla luce di questi obiettivi, tuttavia, le forti diseguaglianze create nel trattamento di situazioni reddituali identiche, riguardanti contribuenti tutti ugualmente residenti nel territorio dello Stato (cioè il residente «dalla nascita» e il neo-residente), sollevano dubbi di legittimità costituzionale. L'elemento che differenzia in modo significativo la tassazione è infatti collegato a circostanze meramente temporali (ovvero il fatto di non essere stato residente in Italia per un certo numero di anni e l'acquisizione recente della residenza) che appaiono del tutto inidonee a incidere sulla misurazione della

⁽⁴⁸⁾ Una diversa ma connessa questione è se il luogo in cui si localizzano lo *smart working* o il *remote working*, ad esempio la casa di abitazione del lavoratore, possano costituire una dipendenza dell'impresa datrice di lavoro e, nel contesto *cross-border*, una sua stabile organizzazione agli effetti tributari. L'OCSE, con le modifiche e le integrazioni introdotte nel 2025 al Commentario per l'applicazione delle CDI, ha fornito una risposta non negativa in assoluto, ma comunque restrittiva e tesa a escludere qualsiasi automatismo. Ha infatti indicato che l'*home office* del lavoratore a distanza (abitazione o luogo equivalente), situato in uno Stato diverso da quello dell'impresa datrice di lavoro, dovrebbe essere individuato (in base a una valutazione caso per caso) come una *permanent establishment* (cioè «a *fixed place of business through which the business of an enterprise is wholly or partly carried out*») soltanto a due condizioni: 1) se il lavoratore ha lavorato da tale luogo per più del 50 per cento del suo tempo di lavoro totale per l'impresa nel corso di un periodo di dodici mesi che inizia o termina nell'anno fiscale, e 2) se l'impresa datrice di lavoro ha un interesse commerciale connesso alla presenza fisica del dipendente nell'altro Stato in cui egli svolge la sua attività, utilizzando la propria abitazione o altro luogo pertinente, in quanto questo facilita lo svolgimento del *business* dell'impresa stessa. Sulla questione, v. da ultimo A. Borrelli - E. Macario, *Homeworking e stabile organizzazione: le indicazioni dell'OCSE*, *Corr. trib.*, 2026, 4, 351 ss.; E.M. Dal Bon - M. Laura, *Lavoratori da remoto all'estero e stabile organizzazione: nuovi criteri OCSE*, *DPL*, 2026, 2, 110 ss.

capacità contributiva attuale e futura. La durata limitata dell'agevolazione è dunque condizione necessaria (ma forse non sufficiente) affinché le disparità di trattamento create tra contribuenti uguali non appaiano immediatamente incompatibili con l'art. 53 Cost.

Il regime agevolativo previsto per i c.d. «lavoratori impatriati» è cambiato frequentemente nel corso degli anni. La versione più recente è disciplinata dall'art. 5 del d.lgs. n. 209/2023 ed è applicabile a coloro che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia, sotto le nuove regole, a decorrere dal 1° gennaio 2024 ⁽⁴⁹⁾. La versione precedente è disciplinata dall'art. 16 del d.lgs. n. 147/2015, che è stato abrogato ma è rimasto ancora applicabile a coloro che hanno trasferito la residenza in Italia entro il 31 dicembre 2023.

Nel regime in vigore, che ci interessa in questa sede, vengono agevolati unicamente i lavoratori, dipendenti, assimilati e autonomi, che sono in possesso di requisiti di elevata qualificazione (titoli di studio) o specializzazione lavorativa, così come definiti dalla legislazione nazionale che attua la disciplina europea dell'immigrazione e da quella relativa al riconoscimento delle qualifiche professionali acquisite in altri Paesi UE ⁽⁵⁰⁾.

L'agevolazione consiste nel fatto che il 50 per cento del reddito di lavoro dipendente o autonomo non è imponibile, anche se il beneficio spetta soltanto sul reddito di lavoro che non supera la soglia di 600.000 euro annui ⁽⁵¹⁾. La sua durata è pari a massimo 5 periodi d'imposta, compreso quello in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia. Dopo il trasferimento, il soggetto passivo ha l'obbligo di mantenere la residenza fiscale in Italia per 5 periodi d'imposta (quindi per tutta la durata dell'agevolazione), a pena di decadenza dal beneficio. Altra condizione è che il lavoratore non deve essere stato fiscalmente residente in Italia nei 3 anni precedenti il trasferimento e deve risultare che ha avuto la residenza fiscale in un Paese straniero. Anche l'attività lavorativa dev'essere prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato e deve essere oggetto di un nuovo rapporto di lavoro con un soggetto diverso da quello presso il quale il lavoratore era impiegato all'estero prima del trasferimento, nonché diverso da quelli appartenenti allo stesso gruppo di imprese. Il fatto però che il lavoratore abbia lavorato per lo stesso datore/committente all'estero, oppure in Italia, prima del trasferimento di residenza, non è più, come in passato, causa ostativa all'ammissione al beneficio, ma comporta l'allungamento del requisito temporale minimo di permanenza all'estero, fino a 6 o 7 anni

⁽⁴⁹⁾ Per un inquadramento generale del regime vigente, cfr. M. Tenore, *Il regime impatriati: dubbi e incertezze dopo le novità del decreto legislativo n. 209/2023*, *Dir. prat. trib. int.*, 2024, 2, 578 ss.; G. Ferranti, *Regime degli "impatriati" tra chiarimenti e questioni da risolvere*, *Corr. trib.*, 2025, 6, 499 ss. Per un approfondimento relativo al rapporto con il *remote working*, cfr. S. Battistini - A. Mocarelli, *Nomadi digitali e nuovo regime fiscale per i lavoratori impatriati*, *DPL*, 2024, 18, 1129 ss.

⁽⁵⁰⁾ Rispettivamente il d.lgs. n. 108/2012, attuativo della direttiva n. 2009/50/CE, e il d.lgs. n. 206/2007, attuativo della direttiva n. 2005/36/CE. Il regime agevolato dal 2024 si applica, inoltre, anche a coloro che hanno svolto attività di ricerca, anche applicata, nell'ambito delle tecnologie di intelligenza artificiale.

⁽⁵¹⁾ Questa soglia può apparire molto elevata, ma si spiega per il fatto che il regime in questione è, dal 2024, applicabile anche agli sportivi professionisti e sostituisce il precedente regime agevolato per questa categoria di lavoratori, che non prevedeva alcun massimale di reddito agevolabile.

secondo le circostanze ⁽⁵²⁾. Qualora dell'agevolazione vogliano godere dei cittadini italiani, essi possono considerarsi residenti all'estero soltanto se nei 3 (o più) anni precedenti il trasferimento risultavano regolarmente iscritti all'AIRE ⁽⁵³⁾.

La prassi dell'Agenzia delle entrate ha favorito, sotto il previgente regime, il soggetto che si trasferisce in Italia ma continua, in regime di *remote working*, a lavorare per il medesimo datore (o a prestare la propria attività professionale per committenti all'estero), passando da un lavoro di tipo presenziale a uno a distanza, o magari continuando a lavorare in modalità da remoto con le stesse mansioni. Infatti, questa fattispecie è stata considerata pienamente agevolabile. Non solo: per il *remote worker* sotto il previgente regime l'Amministrazione non ha insistito – secondo le regole generali affermate nella prassi ⁽⁵⁴⁾ – né sull'esigenza di un collegamento immediato tra il trasferimento di residenza e il lavoro da svolgersi in Italia, né sulla discontinuità della posizione lavorativa ⁽⁵⁵⁾. Ovviamente qualora il lavoratore, che si è trasferito in Italia e opera in modalità da remoto, si rechi saltuariamente o periodicamente all'estero per svolgere una parte della propria attività o anche un'altra attività lavorativa secondaria (ad esempio di lavoro autonomo), il regime agevolato può essere mantenuto (per ogni singolo periodo d'imposta) soltanto se il lavoro svolto in Italia rimane prevalente, dal punto di vista della sua durata e non del suo ammontare: quindi soltanto se la permanenza all'estero risulta inferiore ai 183 giorni nell'anno fiscale. I redditi prodotti all'estero non potranno però rientrare nell'agevolazione, che si applica esclusivamente ai redditi prodotti in Italia.

Questo orientamento interpretativo ha trovato poi conferma e séguito anche sotto il vigente regime di agevolazione ⁽⁵⁶⁾. Per il *remote worker* che continui a lavorare per lo stesso datore di lavoro (estero o italiano) presso il quale era impiegato prima di trasferire la residenza in Italia, l'unica «penalizzazione» è il raddoppiamento del requisito minimo di residenza all'estero prima del trasferimento (da 3 a 6 anni).

Il *test* riguardante la residenza fiscale nel periodo anteriore al trasferimento in Italia sarà eseguito applicando i criteri di residenza vigenti nei corrispondenti periodi d'imposta. Dal 2024, quindi, rileveranno anche i periodi di mera presenza fisica pari o superiori ai 183

⁽⁵²⁾ 6 anni, se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore della stessa impresa o altra del medesimo gruppo; 7 anni, se il lavoratore, prima di trasferirsi all'estero e poi rientrare in Italia, era già stato impiegato in Italia in favore della stessa impresa o altra del medesimo gruppo. Secondo l'Ag. ent., ris. n. 22/2025, n. 53/2025 e n. 72/2025, l'incremento del periodo minimo di residenza all'estero riguarderebbe anche i lavoratori autonomi che, dopo aver trasferito la residenza in Italia, iniziano a svolgere un'attività professionale anche, o solo, nei confronti del precedente datore di lavoro.

⁽⁵³⁾ Nel caso che anche figli minori del lavoratore si trasferiscano, siano nati o siano stati adottati dopo il trasferimento, è escluso da imposizione il 60 per cento del reddito lavorativo, a condizione che anche i figli minori risiedano fiscalmente in Italia. Un'ulteriore agevolazione, consistente nell'estensione del regime di de-tassazione del 50 per cento del reddito per ulteriori 3 anni, è stata prevista soltanto per chi ha trasferito la residenza nell'anno 2024 e ha acquistato una casa di abitazione nei 12 mesi precedenti.

⁽⁵⁴⁾ Ag. ent., circ. n. 17/2017 e n. 22/2020 e principio di diritto n. 6/2023.

⁽⁵⁵⁾ In materia di applicabilità dell'agevolazione al *remote working*, sotto il previgente regime, Ag. ent., ris. n. 590/2021, n. 596/2021, n. 626/2012, n. 32/2022, n. 157/2022, n. 186/2022, n. 223/2022. Per un esame più approfondito, A. Mondini, *Remote working e regimi fiscali dei redditi di lavoro*, LG, 8-9, 2023, 851 ss.

⁽⁵⁶⁾ Ag. ent. ris. n. 2/2026 e n. 82/2026.

giorni. In questo senso, alcuni dei nuovi criteri introdotti con la riforma potrebbero operare anche come cause ostative, in sede di successivo controllo, a sfavore di quei soggetti (tra cui proprio i nomadi digitali) che nei 3 o 6 anni precedenti sono stati presenti in Italia, per le più svariate ragioni (compresi i motivi turistici o di studio) per più della metà di un periodo d'imposta ma senza, in quel momento, dichiararsi residenti. Non può quindi escludersi che il nuovo criterio di residenza basato sulla presenza fisica possa essere impiegato dall'Amministrazione, in futuro, per compiere una verifica restrittiva sui requisiti di godimento dell'agevolazione e, di conseguenza, per recuperare maggiore imposta.

Dopo questa pur rapida disamina, a nostro avviso potrebbe coltivarsi qualche dubbio circa la correttezza dell'estensione quasi incondizionata del regime degli impatriati ai lavoratori in *remote working*, alla luce della *ratio* dell'agevolazione che, a pena di incoerenza, non può mutare a seconda delle modalità di svolgimento dell'attività lavorativa. Anche nelle fattispecie di neo-residenti in regime di *remote working*, l'Agenzia delle entrate ha infatti continuato a individuare la *ratio* nell'obiettivo di «attrarre la residenza in Italia di soggetti che, grazie alla loro esperienza all'estero, favoriscono lo sviluppo economico, culturale e tecnologico del Paese» (così, ad esempio, la risposta ad interpello n. 223/2022). È proprio per questo motivo, d'altronde, che sembra non si possa rinunciare del tutto a individuare un qualche nesso tra il trasferimento di residenza e l'avvio del lavoro in Italia, al fine di poter godere dell'agevolazione, anche se questo collegamento non deve necessariamente essere contestuale né sussistere *ab origine*. In altre parole, secondo la più recente prassi amministrativa ⁽⁵⁷⁾, si avrebbe diritto a fruire dell'agevolazione anche se non ci si è trasferiti in Italia per iniziare una nuova attività lavorativa, ma se quest'ultima viene iniziata entro 4 anni dal trasferimento allora si può godere comunque della riduzione della tassazione, senza effetto retroattivo e solo per i periodi d'imposta ancora disponibili.

Anche così fortemente attenuato ⁽⁵⁸⁾, il nesso tra *i)* il trasferimento in Italia, *ii)* lo svolgimento di un'attività lavorativa prevalentemente in Italia e *iii)* l'esperienza o le competenze qualificate che il lavoratore ha acquisito all'estero, rappresenta anche l'unica ragione che, come anticipato, appare in grado di conferire una qualche giustificazione a una vistosa deroga al principio di uguaglianza dell'imposizione a parità di capacità contributiva.

A nostro avviso, tuttavia, il nesso tra trasferimento e successiva intrapresa dell'attività può produrre «sviluppo del Paese» (ovvero, in definitiva, può incrementare il

⁽⁵⁷⁾ Nella ris. n. 66/2025 l'Agenzia delle entrate ha modificato il proprio precedente orientamento. In passato aveva ritenuto necessario che sussistesse sin dall'origine un nesso «funzionale» tra il trasferimento della residenza fiscale e l'avvio di un'attività lavorativa dalla quale derivi un reddito agevolabile, prodotto in Italia. Oggi, invece, ai fini dell'applicazione del «nuovo» regime degli impatriati entrato in vigore dal 2024, tale nesso funzionale non sarebbe più richiesto, secondo l'Agenzia, nel senso che non sarebbe necessario che «al rientro in Italia sussistano i requisiti previsti dalla norma, potendo gli stessi maturare anche successivamente. In tal caso, il contribuente potrà applicare il nuovo regime al ricorrere dei predetti requisiti per i residui periodi d'imposta di fruizione dell'agevolazione, che si applica per ciascun periodo d'imposta in cui i requisiti sussistono».

⁽⁵⁸⁾ L'attenuazione deriva anche dal fatto che l'Agenzia delle entrate non sembra neppure richiedere che l'attività produttiva di reddito, iniziata dopo il trasferimento di residenza, sia coerente con le competenze qualificate del lavoratore, potendosi trattare di un lavoro qualsiasi.

PIL italiano) soltanto se il lavoro si radica in Italia nel luogo in cui si svolge il processo produttivo e in cui viene realizzato il suo risultato (materiale o immateriale), vale a dire la sede dell'impresa, una sede secondaria o, qualora il datore o committente abbiano sede all'estero, una stabile organizzazione. Questi luoghi e/o strutture possono preesistere al trasferimento di residenza del lavoratore o essere aperti contestualmente, ma rimangono però ben distinti rispetto alla casa di abitazione o al luogo di mera presenza del lavoratore «itinerante», e non possono coincidere spazialmente con questi. Anche se l'agevolazione non richiede, come era previsto in precedenti versioni della disciplina, che il risultato dell'attività lavorativa vada a beneficio soltanto di un'impresa italiana e sia utilizzato in Italia, è però vero che, in un contesto di lavoro tradizionale o «presenziale», in Italia risulterebbe almeno localizzato l'*output* del processo produttivo; mentre in un contesto di lavoro totalmente da remoto questo *output* non ha, probabilmente, alcuna connessione con il territorio italiano. E allora lo «sviluppo» italiano che l'agevolazione finisce per promuovere, quando applicata al *remote working*, si riduce semplicemente e in prima battuta ad attrarre a tassazione in Italia il reddito complessivo del contribuente (al netto delle misure per evitare la doppia imposizione internazionale). Al limite, in prospettiva, il vantaggio potrebbe derivare dalla «mera presenza» del lavoratore qualificato, ma solo con l'auspicio che costui scelga poi di rimanere in Italia anche oltre i 5 anni dal trasferimento, cambi lavoro e metta così le sue qualifiche al servizio del processo produttivo italiano (quando, tuttavia, non sarà più agevolato, e ciò potrebbe quindi indurlo a ritrasferirsi di nuovo all'estero).

Nel caso del *remote working*, in particolare, la modalità stessa di svolgimento dell'attività a distanza fa sì che il trasferimento di residenza coincida, di regola, con il trasferimento (o la creazione) del luogo di lavoro in Italia, geograficamente corrispondente appunto al luogo di residenza stessa del lavoratore, ma senza che in Italia vi siano strutture produttive dell'impresa straniera. Ciò è vero a meno di non voler considerare lo stesso domicilio italiano del lavoratore, che opera in *remote working* per un'impresa estera, come se fosse una stabile organizzazione (materiale o personale, palese o occulta) dell'impresa non-residente. Solo a questa condizione la coerenza dell'agevolazione apparirebbe salvaguardata. Si tratta però di una condizione molto gravosa per l'impresa e che, come si è accennato in precedenza, è stata recentemente oggetto di una interpretazione restrittiva da parte dell'OCSE. Affinché l'*home office* del lavoratore da remoto possa arrivare a integrare i requisiti di una stabile organizzazione, l'OCSE ha indicato come necessari non solo la presenza del lavoratore nel Paese per più della metà del periodo di lavoro in 12 mesi, ma anche il fatto che la sua presenza dev'essere motivata da uno specifico interesse commerciale dell'impresa stessa. In ogni caso, la norma agevolativa italiana non contempla affatto tali requisiti o elementi.

7. Considerazioni conclusive

In conclusione, considerando unitariamente gli effetti che il nuovo regime di residenza fiscale da una parte, e il regime di agevolazione per gli impatriati dall'altra, possono produrre sui lavoratori da remoto e i nomadi digitali, emerge a nostro avviso uno scenario non pienamente coerente. Nel suo complesso la legislazione, ma anche l'interpretazione amministrativa, appaiono attraversate da pulsioni, o producono comunque conseguenze, a volte antitetiche e poco coordinate tra loro.

Con l'innovativo criterio di residenza basato sulla presenza fisica, in particolare, si pretende di attrarre a tassazione in Italia il reddito mondiale di soggetti (come alcune tipologie di *remote workers* quali i nomadi digitali) che possono avere un collegamento solo temporaneo con il territorio nazionale, e non necessariamente significativo dal punto di vista economico. Tuttavia, al tempo stesso, questa pretesa non si coordina con – e potrebbe rimanere frustrata da – gli esiti dell'applicazione delle clausole convenzionali contro le doppie residenze. Queste potrebbero condurre, in verità, a qualificare l'Italia come semplice Stato della fonte e quindi limitare la sua pretesa impositiva al reddito prodotto/percepito dal *remote worker* nel territorio dello Stato o anche, sempre per effetto dell'eventuale CDI applicabile, a neutralizzarla completamente.

Per altro verso, il *remote worker* effettivamente neo-residente (e quindi esposto a una responsabilità fiscale piena), se dotato di competenze qualificate ed elevate, viene de-tassato sul reddito di lavoro: non però quello prodotto e posseduto all'estero, ma quello percepito in Italia per lo svolgimento di un'attività lavorativa a distanza la quale, a sua volta, concorre a un processo produttivo radicato all'estero che, conseguentemente, non contribuisce direttamente allo sviluppo dell'economia italiana.

Alla luce di queste sintetiche considerazioni, si può affermare che la legislazione italiana realizza un bilanciamento di interessi complessivi che, se anche non fosse a rischio di incostituzionalità in relazione ai principi di eguaglianza e capacità contributiva, in linea di principio non sembra offrire soluzioni fiscali ragionevoli ed equilibrate a fenomeni assai innovativi, come il *remote working* e il nomadismo digitale, i quali dovrebbero invece essere adeguatamente disciplinati e resi oggetto di indirizzi di politica tributaria chiari e non «schizofrenici». Altrimenti i diversi effetti, talvolta penalizzanti talvolta iper-agevolativi, che la disciplina tributaria produce quando viene applicata a tali fattispecie, finiscono per apparire quasi aleatori e frutto dei caratteri accidentali dei casi concreti, e non il risultato di una ponderata linea di *policy* né dell'esigenza di coerenza del sistema.

Bibliografia

- AA.VV., *Nomadismo digitale: Un'opportunità per attrarre talenti e riabitare i luoghi d'Italia a rischio abbandono e spopolamento*, IV Rapporto Nomadismo Digitale in Italia (2025), Associazione Italiana Nomadi Digitali ETS con il Dipartimento *Venice School of Management* dell'Università di Venezia Cà Foscari.
- Battistini S. - Mocarelli A., *Nomadi digitali e nuovo regime fiscale per i lavoratori impatriati*, in *DPL*, 2024, 18, 1129-1134.
- Bizioli G., *Una poco condivisibile interpretazione della Cassazione in tema di split year*, in *GT-Rivista di giustizia tributaria*, 2023, 12, 927-931.
- Bizioli G. - Mologni D., *Residenza delle persone fisiche che si trasferiscono in corso d'anno e split year clause*, in *Corr. trib.*, 2022, 5, 455-459.
- Borrelli A. - Macario E., *Homeworking e stabile organizzazione: le indicazioni dell'OCSE*, in *Corr. trib.*, 2026, 4, 349-356.
- Cannas F., *The tax consequences of remote working (smart or not): how permanent establishments, tax residence, and the allocation of taxing powers may be affected by the pandemic and deglobalisation*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2022, 2, 171-194.
- Castro F., *Il riformato criterio di residenza fiscale delle persone fisiche: un pendolo che oscilla (solo?) tra le relazioni personali e familiari e la presenza fisica in Italia*, in *Dir. prat. trib.*, 2025, 4, 1300-1325.
- Dal Bon E.M. - Laura M., *Lavoratori da remoto all'estero e stabile organizzazione: nuovi criteri OCSE*, in *DPL*, 2026, 2, 110-115.
- Dorigo S., *La "nuova" residenza fiscale delle persone fisiche e la prevalenza della presenza fisica in Italia: primi spunti critici*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2024, 2, 531-547.
- Ferranti G., *Regime degli "impatriati" tra chiarimenti e questioni da risolvere*, in *Corr. trib.*, 2025, 6, 499-507.
- Greggi M., *Citizens of the World, Taxpayers of None*, in *Riv. dir. trib. intern.*, 2025, 2, 21-51.
- Lattanzi C., *I nuovi criteri di residenza fiscale delle persone fisiche alla luce del d.lgs. n. 209/2023*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2024, 3, 485-509.
- 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, 4177-4185.
- Marello E., *Il ruolo degli interessi sociali nella determinazione della residenza delle persone fisiche*, in *Riv. trim. dir. trib.*, 2015, 4, 1063-1072.
- Melis G., *Trasferimento della residenza fiscale e imposizione sui redditi*, Giuffrè, 2009.
- Mondini A., *Remote working e regimi fiscali dei redditi di lavoro*, in *LG*, 2023, 8-9, 851-868.
- Nicolosi F., *La nuova residenza delle persone fisiche*, in *Rivista telematica di diritto tributario*, 29 febbraio 2024, www.rivistadirittotributario.it.
- Özgüzel C. - Luca D. - Wei Z., *The new geography of remote jobs? Evidence from Europe*, OECD Regional Development Papers n. 57, OECD, 2023.
- 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, V, 55-82.
- Pistone P., *La nuova disciplina sulla residenza delle persone fisiche e delle persone giuridiche nel sistema di imposizione reddituale*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2023, 3, 873-945.
- 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, 881-914.
- Salanitro G., *Relazioni familiari, domicilio e comprovata mancata presenza fisica per l'intera annualità nel territorio italiano*, in *GT-Rivista di giustizia tributaria*, 2021, 12, 973-977.
- Selicato P., *La residenza fiscale delle persone fisiche*, in Giovannini A. (a cura di), *La riforma fiscale. I diritti e i procedimenti. Vol. I. Diritto internazionale e Cooperative compliance*, Pacini, 2024, 13-26.
- Tenore M., *Il regime impatriati: dubbi e incertezze dopo le novità del decreto legislativo n. 209/2023*, in *Dir. prat. trib. intern.*, 2024, 2, 578-604.
- Turri G., *Nuova nozione di residenza fiscale per le persone fisiche: permangono dubbi e perplessità*, in *Corr. trib.*, 2025, 2, 191-198.