



cg<sup>n</sup>



Fondazione  
dei Dottori  
Commercialisti e degli  
Esperti Contabili di Firenze

# La residenza fiscale delle persone fisiche e i Regimi di vantaggio

Considerazioni sulle nuove disposizioni in materia di determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche e aggiornamento sui regimi di vantaggio degli impatriati

A cura di: Carmela Ettore, Tax Director PwCTLS

## Tassazione in Italia delle persone fisiche (tra cui i lavoratori dipendenti) Art. 3 del dpr 917/1986 (TUIR)



**INDIVIDUO FISCALMENTE  
RESIDENTE IN ITALIA**

Tassazione ordinaria in Italia sui redditi ovunque prodotti



**INDIVIDUO FISCALMENTE NON  
RESIDENTE IN ITALIA**

Tassazione ordinaria in Italia limitata ai redditi ivi prodotti

# La nuova residenza fiscale come norma di diritto tributario internazionale

La possibilità di tassare un contribuente sul reddito ovunque prodotto dipende, nella quasi totalità dei casi, da due fattori:

- (i) Le fattispecie che la norma interna identifica quale presupposto per la residenza fiscale e
- (ii) come tali fattispecie resistono alla prova della **tie-breaker rule convenzionale**.

Le eccezioni si hanno:

- a) Quando manchi del tutto il Trattato (es. Principato di Monaco)
- b) Oppure quando il contribuente non può far valere la Residenza in alcun Paese per esempio perchè tutti i presupposti si verificano per periodi relativamente brevi in diversi Paesi.

Prescindendo dai casi limite, resta valido il **principio generale**, ovvero che **gli effetti della nozione di residenza fiscale vanno valutati singolarmente, e poi in funzione delle interrelazione con i Trattati.**

# Residenza fiscale: normativa interna - art. 2, comma 2, del dpr 917/1986 (TUIR)

TABELLA DI RAFFRONTO		
Definizioni	Vecchia norma	Nuova norma
Periodo d'imposta	Non frazionabile: o residente per tutto l'anno solare, o non residente per tutto l'anno solare (governa la maggior parte del periodo d'imposta)	Invariata
Residenza	Residenza civilistica ex art. 43 Codice civile: "nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale"	Invariata
Domicilio	Domicilio civilistico ex art. 43 Codice civile: "nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi"	Nuova nozione fiscale: "il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona"
Presenza fisica	Non presente in quanto tale, rileva solo nella complessiva valutazione dei presupposti per domicilio o residenza ai sensi del codice civile	Autonomo presupposto che integra la residenza fiscale, anche in assenza di ulteriori elementi
Iscrizione anagrafica	Autonomo presupposto che integra la residenza fiscale, anche in assenza di ulteriori elementi (disapplicabile solo in presenza di un trattato)	Degradato a presunzione relativa

L'art. 1, comma 1, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 sostituisce l'articolo 2, comma 2, del TUIR con la seguente formulazione.

***“Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti.*”**

***Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona.*”**

***Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente”.*”**

## **RESIDENZA EX. ART. 43.C.C →** Luogo della dimora abituale

- Elemento oggettivo: stabile permanenza della persona in quel luogo
- Metodo della presenza fisica

## **DOMICILIO →** Luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari della persona

- Non si fa più riferimento al domicilio civilistico;
- La norma detta una nuova nozione (fiscale): relazioni personali e familiari della persona

**PRESENZA FISICA →** diventa un criterio autonomo – considerando anche le frazioni di giorno – integra la residenza fiscale anche in assenza di ulteriori elementi

## **ISCRIZIONE PRESSO L'ANAGRAFE DELLA POPOLAZIONE RESIDENTE – degradato a presunzione relativa**

- Devono iscriversi all'AIRE i cittadini italiani che si trasferiscono all'estero per un periodo superiore ad un anno. Procedura che si attiva generalmente presso la rete consolare.

# La nuova nozione di domicilio

- Se la nozione di residenza, per la determinazione della **nazionalità fiscale**, rimane quella civilistica, il Governo ha pensato bene, per adeguarsi ai dettami della globalizzazione tributaria, di rifarsi a una nozione di domicilio, elaborata perlopiù in ambito OCSE, che considera **domicilio** il luogo in cui si sviluppano, in via principale, **le relazioni personali e familiari della persona**. A ciò si fa precedere l'inciso per cui il domicilio può essere by passato dal requisito della mera **presenza nel territorio dello Stato**: “ovvero sono ivi presenti”.
- Finora il codice civile è stato il punto di riferimento per la nozione di domicilio, qui definito come la sede principale degli **affari e interessi della persona**.
- Nella riforma, si parla invece, come abbiamo detto, solo di **relazioni personali e familiari della persona**.
- L'art. 4 del **Modello di Convenzione dell'OCSE**, che è la base delle **Convenzioni contro le doppie imposizioni**, ci dice che quando una persona è residente contemporaneamente in due Stati contraenti bisogna fare ricorso a una serie di criteri, tra i quali l'**abitazione permanente** e, appunto, gli **interessi vitali**.
- L'abitazione permanente corrisponde alla **residenza** secondo il nostro codice civile, è la **dimora abituale**. Gli interessi vitali, corrispondono al nostro **domicilio**.



# L'art. 4 del modello OCSE

- Con riguardo al **centro degli interessi vitali** l'art. 4 del Commentario OCSE precisa che essi sono il luogo in cui: **le relazioni personali ed economiche dell'individuo sono più ristrette.**
- Si avrà riguardo alle sue relazioni familiari e sociali, alla sua occupazione, alle sue attività politiche, culturali o di altro genere, alla sede d'affari o a quella dalla quale amministra le sue proprietà.

Il nostro art. 43 cod. civ., in relazione al domicilio parla di affari e interessi, mentre nel Commentario paiono primeggiare gli interessi, intesi come **legami familiari e affettivi.**

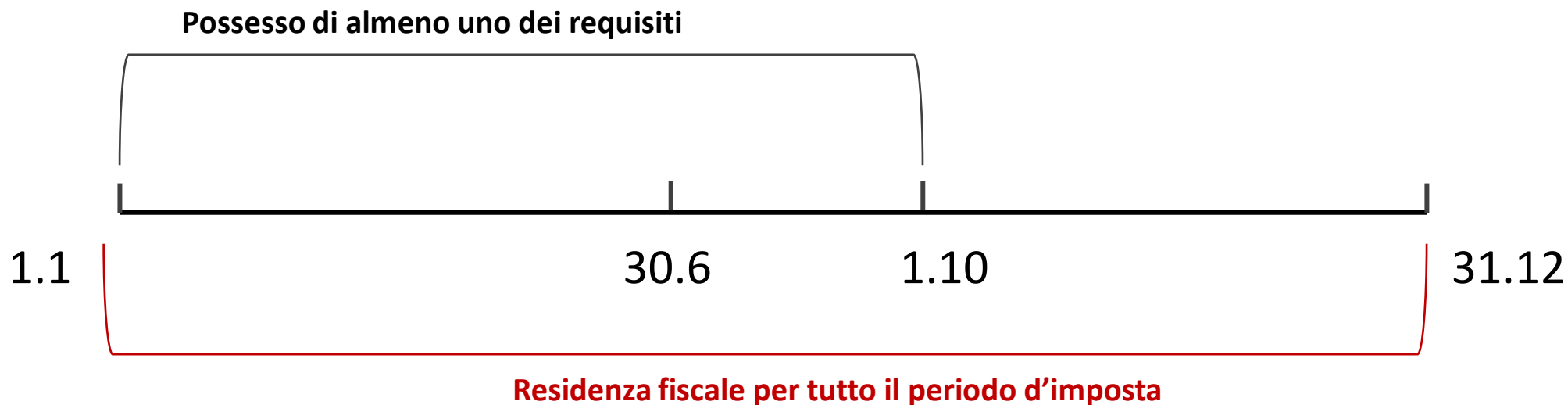
# Periodo di imposta

I requisiti sono da integrarsi per la maggior parte del periodo d'imposta (183 gg – 184 gg in caso di anni bisestili, anche non continuativi) => *criterio della presenza fisica*.

Non esiste lo «*split year*», se non su base convenzionale => caso della Germania e della Svizzera.

L'applicazione dell'art. 2 non prevede eccezioni (Risposta AdE n. 458/2021).

Esempio:





# Applicazione della nuova normativa

## **ESEMPIO**

Una persona, priva di significative relazioni personali e familiari, mantiene all'estero la dimora abituale e la presenza fisica per almeno 184 giorni, ma consegue in Italia tutto il reddito e vi detiene l'intero patrimonio. Fino al 2023, era possibile ritenere che la persona avesse in Italia il domicilio civilistico (sede principale dei suoi affari e interessi), configurandosi quindi una situazione di residenza fiscale in base alla norma interna; dal 2024, invece, la persona non integra più alcuno dei presupposti per la residenza fiscale.

## **Luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona**

**Sembra possibile definire il luogo di sviluppo come quello in cui le relazioni nascono, crescono ed eventualmente avvizziscono e finiscono; non necessariamente coincide con il luogo di residenza della persona con cui è stabilita la relazione.**

# Definizione di relazioni personali e familiari

- **La parte facile è quella FAMILIARE**: ciò che il diritto di famiglia riconosce come tale, il Diritto Tributario riceve
- **Molto più complesso è definire le relazioni PERSONALI**: le Convenzioni non aiutano, perchè in alcun modo vengono definite le relazioni personali, posto che quelle familiari già vi facciano parte!
- L'eliminazione quindi dell'elemento patrimoniale, su cui poteva reggersi l'applicazione della norma, è stata quindi utile?

A nostro avviso per nulla!

# La risoluzione dei conflitti di residenza – il Modello OCSE

- Parallelamente alla normativa interna l'indagine sulla situazione fiscale di un individuo va altresì condotta sulla base della normativa convenzionale (laddove esista una convenzione in vigore fra i due Stati), alla quale tra l'altro va riconosciuta prevalenza gerarchica rispetto alle fonti interne.
- In via generale, la normativa convenzionale individua una serie di criteri volti a risolvere le ipotesi di “*doppia residenza*” attraverso un sistema gerarchico, a differenza di quanto avviene a livello domestico dove la nozione di residenza fiscale è individuata sulla base di criteri alternativi tra loro.
- L'art. 4 del Modello di Convenzione OCSE prevede che “(..) l'espressione “residente di uno Stato contraente” designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata ad imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza ...”, rinviando quindi alle normative nazionali per la definizione di “soggetto residente”.

- Il successivo paragrafo 2) stabilisce invece una serie di *tie-break rules* applicabili quando la persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati.

In tali casi la normativa convenzionale impone di considerare i seguenti criteri:

- la disponibilità di un'abitazione permanente in uno dei due Stati;
- il centro degli interessi vitali;
- il luogo in cui il soggetto soggiorna abitualmente;
- lo Stato di cittadinanza
- In pratica, laddove una persona, sulla base delle rispettive normative domestiche in tema di residenza fiscale, fosse considerata residente in entrambi gli Stati, occorrerà riferirsi ai suddetti criteri (in via gerarchica), al fine di eliminare tale conflitto di doppia residenza ai fini convenzionali.

# La Residenza fiscale ne diritto tributario internazionale

La doppia imposizione giuridica internazionale può aver luogo in tre occasioni:

- a) ove due Stati assoggettino a imposta lo stesso contribuente sul reddito mondiale, ovunque prodotto (conflitto R-R: doppia residenza);
- b) ove un contribuente sia residente in uno Stato e consegua un reddito avente fonte in un altro Stato, qualora entrambi gli Stati assoggettino a imposta tale reddito (conflitto R-S: residenza / fonte);
- c) ove entrambi gli Stati assoggettino a imposta il medesimo contribuente (il quale non risiede in alcuno dei due), in relazione a un reddito avente fonte in entrambi gli Stati (conflitto S-S: doppia fonte).

Le soluzioni a tali conflitti possono avere carattere sia pattizio (in base ai trattati contro la doppia imposizione), sia unilaterale (ove previste dalla norma interna).

In particolare, il conflitto sub (a) è solitamente affrontato attraverso disposizioni c.d. di tie-breaker, le quali danno priorità a uno dei due Stati nella tassazione del reddito mondiale, degradando a livello meramente territoriale la pretesa impositiva dell'altro Stato (e trasformando quindi un conflitto R-R, doppia residenza in un conflitto R-S, residenza / fonte).

# L'analisi della residenza per i lavoratori dipendenti

Con specifico riferimento alle persone fisiche, la *tie-breaker rule* è solitamente prevista dall'art. 4, comma 2 dei trattati.

## Tie-breaker rules (art. 4, para. 2 Modello OCSE)

- Abitazione permanente
- Centro degli interessi vitali
- Luogo di soggiorno abituale
- Cittadinanza
- Accordo tra Stati

# Decreto Brexit – DL 25 marzo 2019 n. 22

- Con il decreto Brexit sono state previste misure volte a tutelare i numerosi cittadini italiani che hanno deciso di emigrare oltremarina; tra queste, una delle più interessanti riguarda la modifica della decorrenza della data di iscrizione all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE).
- Sino all'entrata in vigore del decreto permanevano notevoli margini di incertezza sul momento rilevante dell'iscrizione, persisteva una notevole incertezza per quanto riguarda la tempistica di perfezionamento dell'iscrizione, che spesso conduceva a situazioni paradossali, in cui l'espatriato si vedeva riconoscere l'iscrizione all'AIRE al termine del periodo di permanenza all'estero.
- **Dal 26 marzo 2019, la decorrenza dell'iscrizione all'AIRE dalla data di presentazione della domanda presso l'Ufficio consolare estero.**
- L'articolo 16 comma 3 del Decreto Brexit, aggiunge infatti all'articolo 6 della legge 27 ottobre 1988, n. 470, il comma 9-bis, in cui si specifica che *«Gli effetti della dichiarazione resa all'ufficio consolare, ai sensi dei commi 1 e 3, hanno decorrenza dalla data di presentazione della stessa, qualora non sia stata già resa la dichiarazione di trasferimento di residenza all'estero presso il comune di ultima residenza, a norma della vigente legislazione anagrafica».*



# La posizione dell'Agenzia delle Entrate in tema di residenza fiscale

- La risposta all'interpello n. 203 del 25 giugno 2019, segna un punto di svolta da parte dell'Agenzia delle Entrate, ai fini di una corretta qualificazione dello status di residente fiscale per le persone fisiche.

La tematica verteva sul caso di un soggetto stabilitosi in Danimarca nel secondo semestre del 2016, che aveva perfezionato la domanda di iscrizione all'AIRE (Anagrafe degli italiani residenti all'estero) nella seconda metà del 2017.

Di conseguenza, sussistendo uno dei requisiti indicati dall'art. 2 comma 2 TUIR (iscrizione presso l'Anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta), il contribuente si sarebbe qualificato come fiscalmente residente in Italia ai sensi della normativa interna.

Tuttavia, prosegue l'Ufficio, ai fini della corretta individuazione dello Stato in cui il soggetto è fiscalmente residente, occorre applicare la normativa prevista dal Modello di Convenzione contro le doppie imposizioni sottoscritto tra l'Italia ed il Paese terzo.

Secondo la posizione dell'Ufficio «*Nel caso in cui l'istante, in base alla normativa interna della Danimarca, potesse qualificarsi per il periodo d'imposta 2017 come soggetto ivi residente si configurerebbe un conflitto normativo che dovrebbe essere risolto secondo i criteri stabiliti nel paragrafo 2 dell'articolo 4 della citata Convenzione*».

- Risposta ad interpello n. 204 del 25 giugno 2019: l'Ufficio era stato chiamato a rispondere sul caso di una persona fisica, trasferitasi a Londra nel corso del periodo d'imposta 2016.

La contribuente aveva avviato la procedura di iscrizione all'AIRE nel medesimo periodo d'imposta, tuttavia quest'ultima si sarebbe perfezionata soltanto nel 2017.

La lavoratrice, volendosi trasferire in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2019, richiedeva all'Ufficio la possibilità di usufruire del regime degli impatriati, nonostante la circostanza che i 24 mesi di residenza all'estero non fossero integrati ai sensi della normativa italiana.

L'Ufficio, in linea con l'orientamento precedentemente illustrato, ha valorizzato il dato convenzionale in tema di residenza; con ciò correttamente applicando e facendo prevalere tale (sovraordinata) fonte normativa.

# La residenza fiscale: i chiarimenti dell'amministrazione finanziaria

L' Agenzia delle Entrate con le circolari 304/E del 1997 e la 140/E del 1999 individua i criteri di collegamento per individuare/provare la residenza fiscale, tra cui:

- la sussistenza della dimora abituale sia sotto l'aspetto personale che dell'eventuale nucleo familiare;
- l'iscrizione ed effettiva frequenza dei figli presso istituti scolastici o di formazione nel Paese estero;
- lo svolgimento di un rapporto lavorativo a carattere continuativo stipulato nello stesso Paese estero, ovvero l'esercizio di una qualunque attività economica con carattere di stabilità;
- la sottoscrizione di contratti di acquisto o di locazione di immobili residenziali, adeguati ai bisogni abitativi nel Paese di immigrazione; le fatture e le ricevute di erogazione di gas, luce, telefono e di altri canoni tariffari, pagati nel Paese estero;
- la movimentazione a qualsiasi titolo di somme di denaro o di altre attività finanziarie nel Paese estero e da e per l'Italia;
- l'eventuale iscrizione nelle liste elettorali del Paese d'immigrazione;
- l'assenza di unità immobiliari tenute a disposizione in Italia;
- la mancanza nel nostro Paese di significativi e duraturi rapporti di carattere economico, familiare, politico, sociale, culturale e ricreativo.

# La conservativa posizione della Cassazione in caso di mancata iscrizione all'Aire

**Ordinanza Cass. n. 1355 del 18 gennaio 2022 – in caso di mancata iscrizione AIRE il trasferimento della residenza all'estero non rileva ai fini fiscali:** la Cassazione ha confermato che il trasferimento all'estero senza la contestuale iscrizione all'Anagrafe dei cittadini Italiani residenti all'estero (AIRE) **non rileva ai fini fiscali** e che quindi si considera residente fiscale in Italia il contribuente iscritto per più di 183 giorni nell'anagrafe della popolazione residente.

## **Presunzione assoluta di residenza fiscale in Italia del contribuente.**

Il caso in discussione riguarda il ricorso proposto da un cittadino italiano per avvisi di accertamento emessi tra il 2007 e il 2010 per la presunta esistenza di attività finanziarie non dichiarate presso Paesi a fiscalità privilegiata dal soggetto che si dichiarava residente all'estero ancorché non iscritto all'AIRE.

La Cassazione conferma che *“le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio formale dettato dall’art. 2 DPR 917/1986, in ogni caso residenti, e pertanto soggetti passivi d’imposta, in Italia; con la conseguenza che, ai fini predetti, essendo l’iscrizione indicata preclusiva di ogni ulteriore accertamento, il trasferimento della residenza all’Estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall’anagrafe di un Comune italiano”*.

# Casi di prassi e giurisprudenza in tema di residenza fiscale

- **Cass. n. 18009/2022:** si considera residente in Svizzera il cittadino italiano, trasferitosi nel 1997 ed iscritto all'Aire dal 1998, avente in Svizzera la residenza propria, del coniuge e dei figli, anche se egli si reca a lavorare in Italia per svolgere l'incarico di amministratore di una società italiana.
- **Cass. n. 11620/2021:** ai fini dell'accertamento della residenza fiscale in Italia di una persona fisica trasferita all'estero e, pertanto, iscritta all'AIRE, deve accertarsi se la persona abbia fissato o mantenuto in Italia il proprio domicilio (ex art. 43 c.c.) riconoscibile ai terzi, inteso come stabile fissazione nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo di imposta, del luogo della gestione dei propri interessi ed affari.
- **Cass. n. 26638/2017:** la nozione di abitazione permanente prevista dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni implica un accertamento delle condizioni di fatto, sicché può essere riconosciuta la natura di abitazione permanente all'abitazione di proprietà del partner, nella quale il soggetto dimorasse abitualmente (a dispetto dei titoli formali, ovvero della titolarità di immobili in proprietà all'estero o di contratti di locazione).
- **Cass. n. 5382/2012:** la mera cancellazione dall'Anagrafe della popolazione residente e la conseguente iscrizione all'AIRE non è sufficiente ad escludere la residenza fiscale in Italia di una persona che ha, invece, conservato in Italia il suo domicilio, vale a dire il centro dei suoi affari e interessi.

- **Cass. n. 29635 del 11.10.2022:** l'iscrizione all'AIRE non basta ad escludere la residenza fiscale in Italia se il soggetto ha mantenuto, nel territorio dello Stato *"il proprio domicilio, inteso come sede principale degli affari ed interessi economici, nonché delle proprie relazioni personali e ciò in quanto va temperata la volontà individuale con le esigenze di tutela dell'affidamento dei terzi e, di conseguenza, va data prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente, in modo riconoscibile dai terzi"*.
- **Cass. n. 6501 del 31 marzo 2015** (inizio di un revirement?): con riferimento ad un cittadino italo-svizzero che lavora come dipendente in Svizzera, «il centro degli interessi vitali va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile da terzi (Cass. 24246 del 18.11.2011 e n. 14434 del 15.06.2010). Le relazioni affettive e familiari non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della residenza fiscale, venendo in rilievo solo unitamente ad altri probanti criteri che attestino il luogo col quale il soggetto ha il più stretto collegamento (Cass. 24246 e 13803 del 07.11.2001). Potenziale contrasto con indicazioni ministeriali.
- **Cass. n. 32992 del 20 dicembre 2018:** ai fini della valutazione della residenza fiscale delle persone fisiche non necessariamente si deve dare un peso preminente alle relazioni personali e affettive; al contrario, il centro degli interessi vitali va individuato nel luogo in cui la gestione di questi interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile dai terzi, che può quindi coincidere con il luogo dove vive.



- **Cass. n. 20285 del 4 settembre 2013:** noto sportivo che, a sostegno della propria residenza nel Principato di Monaco, aveva presentato un contratto di affitto relativo ad un appartamento, la regolare corresponsione degli affitti e delle spese accessorie e la congruità delle spese relative alle varie utenze in uso in tale appartamento (utenze telefoniche, televisive, ecc.) oltre ai contratti bancari => fiscalmente residente all'estero
- **Circolare AGE 304/E del 2 dicembre 1997:** nella valutazione del “centro degli interessi vitali”, tendenziale preminenza di quelli morali, sociali e familiari rispetto a quelli economici (cfr. anche CGE, C.262/99 del 12 luglio 2001)
- **Risoluzione ministeriale 8/1329 del 14 ottobre 1988:** soggetto iscritto all'AIRE ed esercente attività di lavoro autonomo all'estero con famiglia dimorante in Italia => fiscalmente residente in Italia
- **Risoluzione n. 351/E del 7 agosto 2008:** Allenatore calcio in UK: allenatore squadra calcio trasferito in Inghilterra ed iscritto all'AIRE, titolare partita IVA cessata, proprietario di immobili in Italia. Moglie e figlia economicamente indipendenti che mantengono ognuna la rispettiva dimora in Italia => fiscalmente residente in Italia se ivi mantiene il centro interessi vitali familiari e sociali (questione di fatto).



- **Cass. n. 13803 del 7 novembre 2001:** la conservazione di legami affettivi in Italia costituisce elemento preponderante per il mantenimento della qualifica di residente fiscale in Italia nonostante l'iscrizione all'AIRE e lo svolgimento dell'attività lavorativa all'estero.
- **Cassazione n. 24246 del 18 novembre 2011:** è fiscalmente residente in Italia il contribuente che, pur avendo formalmente trasferito la propria residenza all'estero, mantiene in Italia il centro degli interessi vitali identificati in via presuntiva da vari elementi quali: l'acquisto di beni immobili, la gestione d'affari in contesti societari, la disponibilità di un'abitazione nella quale egli trascorra diversi periodi dell'anno.
- **Cass. 29576 del 29 dicembre 2011:** il cittadino italiano che, pur risiedendo all'estero, stabilisca in Italia, per la maggior parte del periodo di imposta, il suo domicilio, inteso come la sede principale degli affari e interessi economici nonché delle relazioni personali, e ciò anche in base ad elementi presuntivi (acquisto di beni immobili, gestione di affari in contesti societari, disponibilità di almeno un'abitazione nella quale trascorre diversi periodi dell'anno) è fiscalmente residente in Italia.

# Residenza fiscale: le verifiche fiscali e l'attività di accertamento

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate n. **43999/2017**, formalizza degli indicatori da utilizzare per la formazione delle liste selettive, tra cui:

- residenza dichiarata in uno degli Stati e territori a fiscalità privilegiata, individuati dal decreto del Ministro delle finanze 4 maggio 1999, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 107 del 10 maggio 1999;
- movimenti di capitale da e verso l'estero, trasmessi dagli operatori finanziari nell'ambito del monitoraggio fiscale di cui al decreto legge 28 giugno 1990 n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227;
- informazioni relative a patrimoni immobiliari e finanziari detenuti all'estero, trasmesse dalle Amministrazioni fiscali estere nell'ambito di Direttive europee e di Accordi di scambio automatico di informazioni;
- residenza in Italia del nucleo familiare del contribuente;
- utenze elettriche, idriche, del gas e telefoniche attive;
- disponibilità di autoveicoli, motoveicoli e unità da diporto;

# Residenza fiscale: le verifiche fiscali e l'attività di accertamento

- titolarità di partita Iva attiva;
- rilevanti partecipazioni in società residenti di persone o a ristretta base azionaria;
- titolarità di cariche sociali;
- versamento di contributi per collaboratori domestici;
- informazioni trasmesse dai sostituti d'imposta con la Certificazione unica e con il modello dichiarativo 770;
- informazioni relative a operazioni rilevanti ai fini IVA.

# Il nuovo Regime Impatriati

L'art.5 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, ha introdotto rilevanti modifiche al “regime impatriati”.

Nella sua formulazione attuale il beneficio fiscale si applica ai redditi da lavoro dipendente o a esso assimilati e i redditi da lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza fiscale ai sensi del novellato comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Tali redditi, entro il limite di seicentomila euro all'anno, non concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50% del loro ammontare.

Il regime si applica dall'anno di acquisizione della residenza fiscale e per i quattro periodi d'imposta successivi.

L'applicazione del nuovo regime impatriati è subordinata al rispetto delle seguenti condizioni:

- a) i lavoratori si impegnano a risiedere fiscalmente in Italia per almeno quattro periodi d'imposta.
- b) i lavoratori non sono stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento.

# .....Il nuovo Regime Impatriati

Tuttavia:

se il lavoratore presta la sua attività lavorativa in Italia

1) in favore dello stesso datore di lavoro presso il quale è stato impiegato all'estero prima del trasferimento

ovvero

2) in favore di un datore di lavoro appartenente allo stesso gruppo di imprese, il requisito minimo di residenza estera è di:

- sei periodi d'imposta se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso datore di lavoro oppure di un soggetto appartenente allo stesso gruppo.

- sette periodi d'imposta se il lavoratore, prima del suo trasferimento all'estero, è stato impiegato in Italia in favore dello stesso datore oppure di un datore di lavoro appartenente allo stesso gruppo;

c) l'attività lavorativa, per la maggior parte del periodo d'imposta, è prestata nel territorio italiano.

d) i lavoratori sono in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dal D.lgs. n. 108 del 28 giugno 2012 e dal d.lgs. n. 206 del 9 novembre 2007.

# .....Il nuovo Regime Impatriati

La concorrenza alla formazione del reddito complessivo è ridotta al 40% nell'ipotesi in cui il lavoratore si trasferisca in Italia con un figlio minore oppure nel caso di nascita di un figlio durante il periodo di fruizione del regime. In tale ultima ipotesi l'applicazione del maggior beneficio decorrerà dal periodo d'imposta in corso al momento della nascita. In ogni caso è richiesto che, durante il periodo di fruizione del regime, il figlio minore mantenga la residenza in Italia.

Le nuove disposizioni trovano applicazione nei confronti dei soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2024.

I soggetti che hanno trasferito la residenza anagrafica entro il 31 dicembre 2023 continuano ad applicare le disposizioni previgenti in merito all'applicazione del regime impatriati.

Limitatamente ai soggetti che trasferiscono la residenza anagrafica in Italia nel 2024, l'applicazione del regime può essere estesa per altri tre anni nel caso in siano divenuti proprietari, entro il 31 dicembre 2023 e, comunque, nei dodici mesi precedenti al trasferimento in Italia, di una unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in Italia.

La percentuale di non concorrenza alla formazione del reddito complessivo, per gli ulteriori tre anni, è pari al 50%.

# Il Regime dei Neo Residenti

L'art. 24-bis del TUIR (modificato dall'art. 1, co. da 152 a 159 della Legge n. 232/06) prevede l'applicazione di un regime fiscale opzionale per le persone fisiche che consente una tassazione sostitutiva di IRPEF e addizionali locali.

Si tratta, in sostanza, di una flat tax per i soggetti "neo-residenti" in Italia.

La ratio di questa norma è, ovviamente, quella di cercare di attrarre persone con elevati investimenti esteri a venire a vivere in Italia.

L'obiettivo dichiarato del legislatore è quello di riuscire ad attrarre imprenditori o persone con elevata capacità reddituale in Italia.

In buona sostanza, l'intento perseguito è quello di incentivare il trasferimento in Italia dei cd "high net worth individuals" (HNWI).

***Al posto dell'ordinaria imposizione domestica, le persone fisiche che decidono di applicare il regime fiscale dei neo residenti possono optare per l'assoggettamento ad un'imposta sostitutiva di euro 100.000 per ciascun periodo d'imposta con riferimento ai redditi prodotti all'estero, per un periodo massimo di 15 anni, derogando, quindi, al principio del worldwide income taxation.***



# Il Regime dei Neo Residenti : come funziona

**Il regime è quello di cui all'articolo 24-bis del TUIR.**

Sostanzialmente, la scelta italiana è stata quella di derogare alla regola di tassazione su base mondiale dei redditi dei soggetti residenti.

Si tratta di una delle norme cardine del nostro sistema tributario collocata all'articolo 3 del TUIR.

La deroga a questa disposizione è, sostanzialmente, una tassazione territoriale forfettaria per i soggetti che, dotati di determinati requisiti, impatriano o rimpatriano in Italia.

## **L'elevata capacità reddituale**

Rispetto al Regime del rientro dei cervelli, questa agevolazione riguarda soggetti con elevata capacità reddituale.

Attenzione quindi, perché non è un regime per tutti, ma soltanto per soggetti dotati di elevata capacità di produrre reddito all'estero.

Infatti, il regime dei neo-domiciliati, per poter essere applicato richiede un principio cardine legato al requisito di residenza e domicilio in Italia, ed il percepimento di redditi esteri.

# Il Regime dei Neo Residenti : requisiti

*L'articolo 24-bis del DPR n. 917/86 (e il provvedimento 8.3.2017 n. 47060) prevede una tassazione agevolata opzionale per i soggetti esteri immigrati in Italia che rispettano i seguenti requisiti:*

## Requisiti agevolazione nei residenti ex art. 24-bis TUIR

- Trasferire la residenza fiscale in Italia dall'estero, ex art. 2, co. 2 del TUIR
- Non essere mai stati residenti in Italia (ex art. 2, co. 2 del TUIR) per un periodo pari a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione.

## Agevolazione neo residenti in Italia

L'agevolazione consiste nella possibilità, dietro l'esercizio di specifica opzione, di **tassare in modo forfettario in Italia i loro redditi percepiti all'estero** (fuori dall'Italia).

## L'imposta forfettaria

L'**imposta sostitutiva forfettaria** è determinata nella misura di €. **100.000** per ciascun periodo d'imposta in cui è valido il regime. Tale importo è determinato a €. 25.000 per ciascun periodo d'imposta per ciascuno dei **familiari** di cui all'articolo 433 del codice civile (comma 2 dell'articolo 24-bis del DPR n. 917/86).

*La tassazione dei redditi esteri in Italia è effettuata mediante il pagamento di una imposta sostitutiva dell'IRPEF calcolata forfetariamente.*

*Questo significa, ad esempio, che se il soggetto che applica questo regime percepisce redditi esteri per 1.000.000 Euro, avrà una tassazione italiana di sole 100.000 Euro.*

# Il Regime dei Neo Residenti : esercizio dell'opzione

Requisito indispensabile per l'agevolazione è che il soggetto "candidato" neo-residente effettui, un'analisi approfondita preliminare e un vero e proprio self-assessment per verificare la residenza fiscale estera nei precedenti periodi di imposta al fine del buon esito della procedura di trasferimento e, di conseguenza, dello sfruttamento dei connessi benefici. In particolare, con riferimento ai concetti di domicilio e residenza, è necessario procedere con una verifica fattuale "a specchio" rispetto a quella che di solito l'Amministrazione finanziaria effettua per localizzare forzosamente il contribuente in Italia.



***Utilizzare la check-list allegata al Provvedimento dell'8 marzo 2017***

***Il regime fiscale di cui all'articolo 24-bis del TUIR è esercitabile su opzione. In particolare, l'opzione per il regime di imposta sostitutiva si perfeziona, alternativamente, con:***



•La **presentazione della dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui il soggetto ha trasferito la residenza.**

Ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del TUIR in Italia; Ovvero

•La **presentazione della dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta successivo a quello in cui il soggetto ha trasferito la residenza.** Ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del TUIR in Italia.

# Il Regime dei Neo Residenti : l'interpello probatorio

## Presentazione dell'istanza di interpello probatorio



Rispetto ad altre norme agevolative per il rientro in questa disposizione si prevede la possibilità preventiva di presentare un'istanza di interpello probatorio all'Agenzia delle Entrate. Per i neo residenti è possibile quindi, avere un parere vincolante e preventivo da parte dell'Agenzia delle Entrate. Questo aspetto offre sicurezza verso la concreta possibilità di fruire del regime senza possibili future sorprese legate ad accertamenti fiscali futuri.

## Il contenuto dell'istanza



L'istanza deve essere presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta. Nell'istanza di interpello il contribuente, tra l'altro, deve indicare:

- I dati anagrafici e, se già attribuito, il **codice fiscale**. Nonché, se già residente, il relativo **indirizzo di residenza** in Italia;
- Lo *status* di non residente in Italia per un tempo almeno pari a nove periodi di imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio di validità dell'opzione;
- La giurisdizione o le giurisdizioni in cui ha avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione;
- Gli Stati o territori esteri per i quali intende esercitare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva ai sensi del comma 5 dell'articolo 24-*bis* del TUIR.

A cura di: Carmela Ettore, Tax Director PwCTLS

