

***La residenza fiscale delle persone fisiche:
recenti orientamenti giurisprudenziali
ed evoluzioni nelle verifiche fiscali***

Prof. Avv. Maurizio Leo

*Professore Ordinario della Scuola Nazionale
dell'Amministrazione Presidenza del Consiglio dei Ministri*

LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE: RECENTI ORIENTAMENTI GIURISPRUDENZIALI ED EVOLUZIONI NELLE VERIFICHE FISCALI

PROF. AVV. MAURIZIO LEO

2

Agenda

Premessa

- Il presupposto dell'IRPEF: nozione generale
- Criteri per individuare la residenza fiscale delle persone fisiche

☐ Residenza fiscale persone fisiche

- Regimi agevolativi per persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia
 - **Art. 24-bis, del TUIR** – “Regime dei neo residenti”
 - **Art. 16, D.lgs. n. 147 del 2015** – “Regime speciale lavoratori impatriati”

Premessa: il presupposto dell'IRPEF

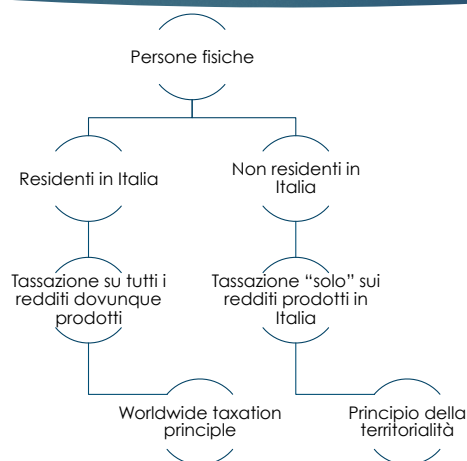
Premessa: il presupposto dell'IRPEF

- ▶ Il presupposto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) è il **possesso di redditi**, in **denaro** o in **natura**, rientranti in una delle seguenti **categorie** ([art. 1 del TUIR](#));
 - ▶ redditi fondiari ([artt. 25 - 43](#));
 - ▶ redditi di capitale ([artt. 44 - 48](#));
 - ▶ redditi di lavoro dipendente ([artt. 49 - 52](#));
 - ▶ redditi di lavoro autonomo ([artt. 53 - 54](#));
 - ▶ redditi d'impresa ([artt. 55 - 66](#));
 - ▶ redditi diversi ([artt. 67 - 71](#)).

Premessa

- ▶ L'imposta sul reddito delle persone fisiche (**IRPEF**) deve essere corrisposta da tutte le **persone fisiche residenti e non residenti** nel territorio dello Stato, purché possiedano le **tipologie di reddito individuate dal TUIR**.
- ▶ Soggetti passivi **IRPEF** sono tutte le persone fisiche ([art. 2 del TUIR](#)):
 - ▶ **residenti** nel territorio dello Stato;
 - ▶ **non residenti** nel territorio dello Stato.
- ▶ Alle due tipologie di contribuenti (residenti e non residenti) corrispondono **due diversi principi di tassazione**:
 - ▶ i soggetti **residenti** sono assoggettati ad imposizione **anche per i redditi prodotti all'estero**;
 - ▶ i soggetti **non residenti** in Italia sono, invece, assoggettati a tassazione **limitatamente ai redditi prodotti nel territorio dello Stato**.

Premessa



Criteri per individuare la **residenza fiscale** delle persone fisiche

Criteri per individuare la **residenza fiscale** delle persone fisiche

- ▶ Ai fini delle imposte sui redditi **sono considerate residenti** (art. 2 co. 2 del TUIR) le persone che, per la **maggior parte del periodo d'imposta** (183 o 184 giorni):
 - a. sono iscritte nelle **anagrafi comunali** della popolazione residente;
 - b. **ovvero** hanno il **domicilio** nel territorio dello Stato ai sensi dell'[art. 43 co. 1 c.c.](#);
 - c. **ovvero** hanno la **residenza** nel territorio dello Stato ai sensi dell'[art. 43 co. 2 c.c.](#)
- ▶ Le tre **condizioni** sopra richiamate sono tra loro **alternative**; sarà pertanto sufficiente il verificarsi di una **sola di tali condizioni** affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente nel territorio dello Stato (cfr. Cass. 7.11.2001 [n. 13803](#)).

Il trasferimento della residenza in Paesi a fiscalità privilegiata

- ▶ L'art. 10 della L. 23.12.98 n. 448 ha provveduto ad integrare i criteri fissati dall'art. 2 del TUIR per l'individuazione della residenza nei confronti delle persone fisiche emigrate in **paradisi fiscali (art. 2, comma 2-bis, del TUIR)**.
- ▶ In forza dell'attuale formulazione della norma, i cittadini italiani **cancellati** dalle **anagrafi** della popolazione residente e **trasferiti in paesi a fiscalità privilegiata** si considerano **residenti in Italia, salvo prova contraria**.
- ▶ I Paesi a fiscalità privilegiata sono indicati nel D.M. 4 maggio 1999 (modificato dal D.M. del 12 febbraio 2014).

La nozione di “domicilio”

- ▶ L'art. 2 del TUIR rimanda al codice civile per la definizione di “domicilio”.
 - ▶ Ai sensi **dell'art. 43 co. 1 c.c.**, il domicilio è il luogo in cui una persona ha stabilito la **sede principale dei suoi affari e interessi**.
 - ▶ Per «**affari ed interessi**» si intendono:
 - **Gli INTERESSI ECONOMICI e**
 - **le RELAZIONI PERSONALI.**
- In sostanza, il domicilio deve essere “*inteso come **sede principale degli affari ed interessi economici** [della persona], nonché delle proprie **relazioni personali**” (Cass. Sent. n. 20285/2013 ed in tal senso Cass. Sent. nn. 10179/2003 e 13803/01).*
- Come evidente, la nozione di domicilio, a differenza di quella di residenza, **non si riferisce ad una condizione di fatto, bensì richiama una situazione giuridica** caratterizzata dalla **volontà di stabilire e conservare in un determinato luogo la sede principale dei propri affari ed interessi** e, come tale, prescinde dalla reale presenza fisica del soggetto.

Indirizzi interpretativi

11

La prassi della Amministrazione Finanziaria

- Per l'Amministrazione finanziaria la locuzione "affari ed interessi" di cui al citato art. 43 del Codice Civile deve intendersi in **senso ampio**, comprensivo non solo di rapporti di natura patrimoniale ed economica ma anche morali, sociali e familiari; sicché la determinazione del domicilio va desunta alla stregua di **tutti gli elementi che, direttamente o indirettamente, denuncino la presenza in un certo luogo di tale complesso di rapporti e il carattere principale che esso ha nella vita della persona.**

Sul punto, cfr. Circolare del Ministero delle Finanze, Dipartimento delle Entrate, del 02/12/1997, n.304 § 1, la R.M. 14.10.88 n. 8/1329, la R.M. 10.2.99 n. 17/E e le circ. Agenzia delle Entrate 26.1.2001 n. 9/E (§ 2.2) e 12.6.2002 n. 50/E.

Indirizzi interpretativi

12

La giurisprudenza di legittimità

- La **Suprema Corte** ha individuato degli **elementi rilevanti** per ricostruire l'esistenza dei legami con il territorio, quali, ad esempio, la **presenza fisica del soggetto e dei suoi familiari**, la disponibilità di **un'abitazione**, il luogo di **frequenza** delle **scuole** da parte dei figli, quello di esercizio di eventuali **attività professionali o imprenditoriali**, quello dei legami amministrativi con le Autorità pubbliche e gli organismi sociali.
(Cass. n. 9856 del 21 marzo 2008 e n.13803 del 7 novembre 2001)

Altresì, al fine di individuare il domicilio, è possibile fare riferimento anche ad **elementi presuntivi**, quali, ad esempio, **l'acquisto** di beni immobili, la **gestione** di affari in contesti societari, la **disponibilità** di almeno un'abitazione nella quale egli trascorra diversi periodi dell'anno e ciò a prescindere anche dalla iscrizione del soggetto all'AIRE (Cass. 29.12.2011 n. 29576).

Indirizzi interpretativi

13

I più recenti orientamenti della giurisprudenza “di legittimità”

- ▶ Va rilevato che in tempi più recenti la **Cassazione**, con l'**ordinanza n. 32992 del 2018**, nel richiamare il precedente giurisprudenziale (**Cass.**, sez. trib., **31.3.2015**, n. **6501**) ha affermato che «*le **relazioni affettive e familiari (...)** non hanno una rilevanza prioritaria ai fini probatori della **residenza fiscale***», sottolineando così come il centro degli interessi vitali vada individuato attribuendo **prevalenza al luogo in cui sono stabiliti gli interessi economici**.
- ▶ Altresì, nella **sentenza n. 45752 del 2017**, i giudici hanno privilegiato il profilo degli **interessi lavorativi** «*attesa la sostanziale instabilità nel tempo di quelli, invece, affettivi*».

Comportamento nelle verifiche e negli accertamenti

14

- ▶ Alla luce dell'ultimo orientamento giurisprudenziale sopra riportato (i.e., sent. n. 6501 del 2015; n. 45752 del 2017 e ordinanza n. 32992 del 2018), quale sarà il **comportamento dell'Amministrazione finanziaria** nelle verifiche e negli accertamenti:
 - ❖ **manterrà** il '**vecchio**' **orientamento** della «prevalenza dei legami personali sugli interessi economici»?; oppure
 - ❖ si '**adeguerà**' al **nuovo orientamento giurisprudenziale** che dà rilevanza agli interessi economici?.
- E il **contribuente** potrà valorizzare, in sede di verifica, l'ordinanza della Cassazione?

La nozione di “residenza”

- La residenza è il luogo in cui la persona ha la sua “**dimora abituale**” (art. 43, c. 2, c.c.).

Ai fini del concetto civilistico di residenza la dimora deve essere: **ABITUALE** e **VOLONTARIA**.

□ La giurisprudenza ha affermato che “la residenza è determinata dalla **abituale volontaria dimora** di una persona in un dato luogo, sicché □ concorrono ad instaurare tale relazione giuridicamente rilevante sia il fatto oggettivo della **stabile permanenza** in quel luogo sia l'elemento **soggettivo** della **volontà** □ di rimanervi, la quale, estrinsecandosi in fatti univoci evidenzianti tale intenzione, è normalmente compenetrata nel primo elemento” (Cass. sent. nn. 791/1985 e 2963/1980).

La nozione di “residenza”

Duplice approccio nella valutazione della suddetta situazione giuridica:

- **analisi dell'elemento oggettivo**, rappresentato dalla stabile permanenza in un dato luogo con “**abitualità**”.

Abitualità che, come chiarito dall'amministrazione e dalla giurisprudenza prevalente, **prescinde dalla continuità e dalla definitività**; per cui, può aversi dimora abituale anche nell'ipotesi in cui il contribuente lavori o svolga altre attività al di fuori dello Stato di residenza, purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle relazioni sociali e familiari.

- **analisi dell'elemento soggettivo**, che consiste nella **volontà** della persona di dimorare abitualmente in quello stesso luogo.

Tale elemento si presume fino a prova contraria ed in tal senso, assumono rilevanza probatoria le abitudini di vita del soggetto.

La nozione di "dimora"

- ▶ La **dimora** è quel luogo in cui una persona si trova soltanto **temporaneamente**, per un periodo di tempo **limitato**.
- ▶ Ha scarso rilievo giuridico e **non rileva** per la individuazione della residenza fiscale del soggetto ai fini del pagamento delle imposte.

Considerazioni conclusive sulla residenza fiscale

In sintesi, ai fini della determinazione della residenza, occorre effettuare una **valutazione d'insieme** dei molteplici rapporti che il soggetto intrattiene in Italia per valutare se, nel periodo in cui è stato anagraficamente residente all'estero, **abbia effettivamente perso ogni significativo collegamento con lo Stato italiano** e possa quindi essere considerato fiscalmente non residente.

Il trasferimento della residenza in corso d'anno ^(1/2)

- ▶ La normativa italiana **non** contiene una **disposizione che regoli esplicitamente** i casi di **acquisto o perdita della residenza in corso d'anno**.
- ▶ Tuttavia, **talune convenzioni, prevedono** il c.d. **frazionamento del periodo d'imposta** nel caso di trasferimento della residenza in corso d'anno.
- ▶ Ad esempio l'art. 4, paragrafo 4 della **Convenzione Italia-Svizzera** stabilisce che: *“La persona fisica che ha trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro Stato contraente **cessa di essere assoggettata nel primo Stato contraente alle imposte** per le quali il domicilio è determinante **non appena trascorso il giorno del trasferimento del domicilio**. L'assoggettamento alle imposte per le quali il domicilio è determinante inizia nell'altro Stato a decorrere dalla stessa data”*.

Il trasferimento della residenza in corso d'anno ^(2/2)

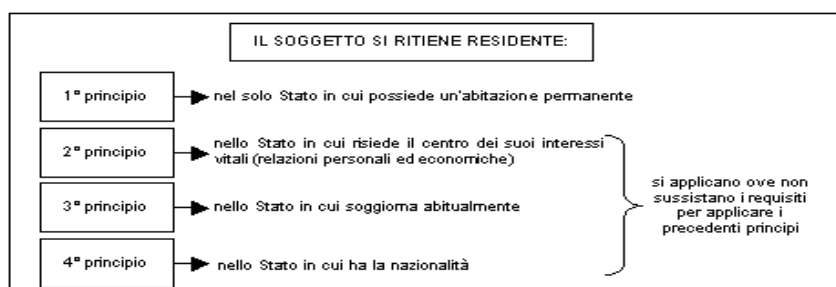
- ▶ Tuttavia, posto che non tutte le convenzioni contemplano il frazionamento del periodo d'imposta, questa **soluzione non è sempre applicabile** (*a fortiori*, il frazionamento non è sostenibile ove manchi del tutto una convenzione specifica stipulata con l'altro Stato coinvolto).
- ▶ Nel caso in cui **non sia esperibile la strada del frazionamento del periodo d'imposta, non è possibile considerare un soggetto residente limitatamente ad una sola frazione dell'anno di imposta** (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 3.12.2008 n. 471/E).

La c.d. residenza convenzionale

- L'art. 4 del modello OCSE di Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni prevede che, ai fini della Convenzione stessa, l'espressione "**residente in uno Stato contraente**" designi la persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposizione a motivo del suo domicilio, residenza o altro criterio di natura analoga.
- **Come precisato dal Commentario OCSE, tale definizione si riferisce alla definizione di residenza adottata nella legge nazionale di ciascuno Stato.**
- L'unica condizione per l'applicazione dei criteri nazionali di definizione della residenza è che essi debbono comunque essere idonei ad esprimere un effettivo collegamento con lo Stato. È richiesto, inoltre, che, in seguito alla qualificazione della persona come residente, essa sia assoggettata ad imposta in esso in modo completo (integrale).

(Segue): le *tie breaker rules* ^(1/6)

- Nel caso in cui un **soggetto**, in applicazione delle varie leggi nazionali, risulti **residente in più Stati**, per dirimere il conflitto si applica il paragrafo 2 dell'art. 4 del modello di convenzione OCSE, che fissa alcuni criteri detti "**tie breaker rules**", i quali si applicano in un preciso ordine di priorità.



(Segue): le tie breaker rules ^(2/6)

Le "tie breaker rules" non stanno tra di esse in un rapporto di alternatività né di coesistenza, bensì di sostituzione:

- **si applica il primo criterio;**
- **i criteri seguenti si applicano ove i precedenti non siano in grado di individuare una sola residenza.**

(Segue): le tie breaker rules ^(3/6)

Primo criterio – Abitazione permanente

- ▶ Il primo criterio di collegamento è il **possesso di un'abitazione permanente**: se il soggetto possiede un'abitazione permanente **in uno solo dei due** Stati contraenti, si presume che questo sia il paese di residenza.
- ▶ Il Commentario OCSE, all'art. 4, definisce l'abitazione permanente come "*il luogo in cui la persona ha sistemato ed utilizzato l'abitazione per proprio uso permanente*", con ciò intendendosi la **disponibilità continuativa e non occasionale dell'abitazione** (quindi sia a titolo di proprietà che di locazione, purché non occasionale).

(Segue) Primo criterio – Abitazione permanente

- ▶ Il nuovo commentario (cfr., **Modello di Convenzione** contro le doppie imposizioni approvato in data 21 novembre **2017**), all'art. 4 specifica che: in tutte le ipotesi in cui **l'immobile sia stato concesso in locazione** o comunque messo a disposizione di terzi, con ciò escludendo il potere di disposizione del proprietario sul bene stesso, lo stesso **non assumerà rilievo ai fini della localizzazione della dimora abituale del contribuente**.
- ▶ Inoltre, sono stati introdotti ex novo **tre criteri** per individuare il carattere della **abitualità della dimora**:
 - la frequenza;
 - la durata;
 - la regolarità.

(Segue): le tie breaker rules ^(4/6)

Secondo criterio – Centro degli interessi vitali

Qualora il soggetto possenga **abitazioni permanenti in entrambi gli Stati**, può trovare applicazione la seconda *rule*.

- ▶ In tal caso, infatti, il soggetto è ritenuto residente nello Stato in cui le sue **relazioni personali ed economiche** (c.d. "centro degli interessi vitali") sono **più strette**.
- ▶ Rientrano nella definizione di:
 1. "relazioni personali": sia le relazioni familiari e sociali che quelle politiche, culturali etc.;
 2. "relazioni economiche": la sede degli affari nonché il luogo dal quale si amministra la proprietà.
- ▶ Nel caso in cui il soggetto abbia stabilito in un Paese le relazioni personali ed in un altro quelle economiche, si ritiene possa darsi **prevalenza alle relazioni personali** (*contra*, si veda C.T. Reg. Genova 13.7.2012 n. 87). Questo orientamento contrasta con quanto statuito dall'ordinanza della Cassazione.

(Segue): le tie breaker rules ^(5/6)

Il terzo criterio – Luogo di soggiorno abituale

- Tale criterio fa rinvio ad un **concetto simile a quello civilistico di residenza ex art. 43 co. 2 c.c..**

(Segue): le tie breaker rules ^(6/6)

Quarto criterio - Nazionalità

- Se la persona **soggiorna abitualmente** in **entrambi** gli Stati o in **nessuno di essi**, si ritiene che il soggetto sia residente nello **Stato in cui ha la nazionalità**.

Criterio residuale – Accordo tra gli stati

- Da ultimo, se la persona interessata ha la **nazionalità in entrambi gli Stati** o in nessuno di essi, *"le autorità competenti degli stati contraenti risolvono la questione di comune accordo"*.

Regimi agevolativi per persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia

- ❑ **PREMESSA**
- ❑ **REGIME OPZIONALE DI IMPOSIZIONE SOSTITUTIVA PER I NUOVI RESIDENTI (ART. 24-BIS DEL TUIR)**
- ❑ **REGIME LAVORATORI IMPATRIATI (ART. 16, D.LGS. N. 147 DEL 2015)**

PREMESSA

Il sistema fiscale italiano, al fine di favorire lo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese, ha previsto una serie di misure agevolative dirette ad **attrarre risorse umane in Italia**.

In tale contesto, si è proceduto al **potenziamento** delle norme **previgenti** (i.e., art. 16, D.lgs. n. 147 del 2015) e **all'introduzione** di **nuove ipotesi** agevolabili (art. 24-bis, TUIR).

- ❑ **Art. 24-bis, TUIR**, c.d. "Regime dei neo-residenti";
- ❑ **Art. 16, D.Lgs. n. 147 del 2015** e *s.m.i.*, c.d. "Regime speciale per lavoratori impatriati.

Regime opzionale di imposizione sostitutiva per i nuovi residenti (art. 24-bis del TUIR)

Imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia

Art. 24-bis Tuir

- Regime fiscale di favore dei **neo residenti** introdotto, ex novo, con la **Legge 11 dicembre 2016, n. 232**, dai commi 152 a 159 (c.d. Legge di bilancio 2017);
- Sul tema si è espressa l'Agenzia delle Entrate con la **Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017**.

Regime neo-residenti (1/12)

- **Art. 24-bis, comma 1, Tuir:** «Le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, possono optare per **l'assoggettamento all'imposta sostitutiva**, di cui al comma 2 del presente articolo, **dei redditi prodotti all'estero** individuati secondo i criteri di cui all'articolo 165, comma 2, **a condizione che non siano state fiscalmente residenti in Italia**, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, **per un tempo almeno pari a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione (...)**».

Regime neo-residenti (2/12)

Ambito soggettivo di applicazione

Il regime opzionale è rivolto alle persone fisiche:

- che **trasferiscono la residenza fiscale** da un Paese estero **in Italia**;
- che **non** siano state **fiscalmente residenti** nel territorio dello Stato, per **almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti** all'inizio di validità dell'opzione;
- **cittadini italiani cancellati dalle anagrafi** della popolazione residente e **trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato** che si presumono, salvo prova contraria, fiscalmente residenti in Italia ai sensi del comma 2-bis dell'articolo 2 del TUIR, purché non siano stati effettivamente residenti in Italia nel periodo stabilito dalla norma;
- **familiari** di cui all'articolo 433 del codice civile, purché soddisfino le condizioni di cui al comma 1. Ciascun membro della famiglia potrebbe accedere al regime in un periodo diverso rispetto a quello del contribuente principale.

Regime neo-residenti (3/12)

35

Ambito oggettivo di applicazione

- Il regime opzionale si applica:
 - ai soli **redditi prodotti all'estero**, individuati ai sensi dell'articolo **165, comma 2, del TUIR**.



Quest'ultima disposizione stabilisce che ***“i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato”***.

Regime neo-residenti (4/12)

36

(segue): Ambito oggettivo di applicazione

Si applicherà un **imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi** delle persone fisiche calcolata in via **forfetaria**, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti nella misura di **100 mila euro** per la persona fisica principale e di **25 mila euro** per i suoi familiari (**art. 24-bis, comma 2, Tuir**);

Regime neo-residenti (5/12)

37

(segue): Ambito oggettivo di applicazione

L'esercizio dell'opzione produce ulteriori **benefici**:

- o **esonero dall'obbligo di monitoraggio** fiscale riguardante le attività e gli investimenti esteri ;
- o **esenzione** dal pagamento dell'imposta sul valore degli immobili detenuti all'estero (**IVIE**);
- o **esenzione** dal pagamento dell'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti corrente e dei libretti di risparmio (**IVAFE**);
- o **esclusione dal** pagamento **imposta sulle successioni e donazioni** - aperte ed effettuate nei periodi di validità dell'opzione – aventi ad oggetto beni e diritti situati all'estero.

Regime neo-residenti (6/12)

38

(segue): Ambito oggettivo di applicazione

Possesso di redditi per interposta persona:

Se la **persona fisica** ha il **possesso di redditi di fonte estera** per il tramite di **un'entità interposta estera**, gli stessi **sconteranno esclusivamente l'imposta sostitutiva**.

Ciò comporta, altresì, che nel caso in cui le entità estere interposte abbiano i requisiti per essere considerate residenti in Italia, tale circostanza non assumerà alcuna rilevanza impositiva in capo all'entità estero-vestita, giacché l'interposizione determina l'attribuzione fiscale dei redditi direttamente in capo alla persona fisica che ne è l'effettivo possessore.

(Cfr., Circolare 17/E/2017)

L'istanza di interpello

- Art. 24-bis, comma 3, Tuir: "L'opzione di cui al comma 1 deve essere esercitata dopo aver **ottenuto risposta favorevole a specifica istanza di interpello** presentata all'Agenzia delle Entrate, ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. b) L. 212/2000)."
- Il Prov. Del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'8 marzo 2017 chiarisce che il contribuente "**può**" presentare specifica istanza di interpello.

Caratteristiche dell'interpello probatorio:

- ☐ È **facoltativo**. Chi non intende presentare l'istanza può esercitare la relativa opzione mediante **indicazione nella dichiarazione** dei redditi relativa al primo periodo di validità del regime.
- ☐ Può essere **presentato anche se il soggetto non ha ancora trasferito la residenza**, ma intende conoscere preliminarmente un parere.
- ☐ La **risposta non è vincolante**, né impugnabile.

Contenuto dell'istanza di interpello:

(in aggiunta agli elementi già previsti per le istanze ed indicati agli art. 3, lett. a) e c) e 5 del D.lgs. n. 156 del 2015):

- ☐ l'**indicazione dello status di non residente in Italia** per almeno nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio di validità dell'opzione, a pena di inammissibilità;
- ☐ **tutti gli elementi** che consentono all'Agenzia di verificare le condizioni che legittimano l'accesso al regime;
- ☐ **allegazione dei documenti** a supporto della *check list* (cfr., infra), che deve essere, altresì, debitamente compilata e allegata alla stessa istanza.

Regime neo-residenti (9/12)

La check list

Con il **Provvedimento n. 47060 dell' 8 marzo 2017** l'Agenzia ha approvato una **check-list** (da allegare all'interpello) - con apposite **istruzioni per la compilazione** - al fine di agevolare il contribuente nella esposizione delle condizioni previste dal regime.

Regime neo-residenti (10/12)

Contenuto della check list:

SEZIONE 3 - VERIFICA DEL PRESUPPOSTO DELL'ASSENZA DELLA RESIDENZA FISCALE IN ITALIA NEI NOVE PERIODI DI IMPOSTA DEI DIECI PRECEDENTI L'INIZIO DEL PERIODO DI VALIDITÀ DELL'OPZIONE

Con riferimento ad almeno due periodi di imposta nei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione:		SI	NO
8	Coniuge e/o figli residenti, domiciliati o con dimora abituale in Italia	☐	☐
9	Familiari diversi dal coniuge e/o dai figli residenti, domiciliati o con dimora abituale in Italia	☐	☐
10	Stabili legami personali, sociali, culturali, ricreativi e politici con soggetti residenti in Italia	☐	☐
11	Svolgimento di cariche sociali (amministratore, membro del collegio sindacale ecc.) in società ed enti residenti in Italia	☐	☐
12	Iscrizione ed effettiva frequenza dei figli minori presso istituti scolastici o di formazione in Italia	☐	☐
13	Utilizzo effettivo di un immobile adibito ad uso abitativo in Italia per più di 90 giorni per ciascun periodo di imposta	☐	☐
14	Disponibilità a qualsiasi titolo, anche per interposta persona, di beni mobili iscritti nei pubblici registri in Italia	☐	☐
15	Disponibilità a qualsiasi titolo, anche per interposta persona, di beni immobili ubicati in Italia, diversi da quello indicato nel punto 13	☐	☐
16	Disponibilità a qualsiasi titolo, anche per interposta persona, di quote di partecipazioni qualificate in enti o società con sede o stabile organizzazione in Italia	☐	☐

Regime neo-residenti (11/12)

Contenuto della check list:

17	Disponibilità a qualsiasi titolo, anche per interposta persona, di rapporti finanziari o creditizi con istituti di credito o altri intermediari finanziari ubicati in Italia	☐	☐
18	Conseguimento, anche per interposta persona, di redditi fondiari in Italia	☐	☐
19	Conseguimento, anche per interposta persona, di redditi di capitale corrisposti dallo Stato italiano, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti, con esclusione degli interessi e altri proventi derivanti da depositi e conti correnti bancari e postali	☐	☐
20	Conseguimento di redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere a) e b) del comma 1 dell'articolo 50 del TUIR	☐	☐
21	Conseguimento di redditi di lavoro autonomo, anche per interposta persona, derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato	☐	☐
22	Conseguimento, anche per interposta persona, di redditi d'impresa derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato anche mediante stabili organizzazioni	☐	☐
23	Conseguimento, anche per interposta persona, di redditi diversi derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché di plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti, con esclusione di quelle di cui alla lettera f) del comma 1 dell'articolo 23 del TUIR	☐	☐
24	Conseguimento, anche per interposta persona, di redditi di cui agli articoli 5, 115 e 116 del TUIR imputabili ai soci, associati o partecipanti non residenti	☐	☐
25	Conseguimento di pensioni, assegni ad esse assimilati e indennità di fine rapporto di cui alle lettere a), c), d), e) e f) del comma 1 dell'articolo 17 del TUIR corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti	☐	☐
26	Conseguimento di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui alle lettere c), c-bis), f), h), h-bis) e i) del comma 1 dell'articolo 50 del TUIR corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti	☐	☐
27	Conseguimento, anche per interposta persona, di compensi per l'utilizzazione di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi d'impresa nonché di processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico corrisposti dallo Stato, da soggetti residenti nel territorio dello Stato o da stabili organizzazioni nel territorio stesso di soggetti non residenti	☐	☐

Regime neo-residenti (12/12)

Durata e revoca del regime

"L'opzione è **revocabile** e comunque **cessa di produrre effetti** decorsi **quindici anni** dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione. Gli effetti dell'opzione cessano in ogni caso in ipotesi di omesso o parziale versamento, in tutto o in parte, dell'imposta sostitutiva nella misura e nei termini previsti dalle vigenti disposizioni di legge. (art. 24-bis, comma 4, Tuir)".

In sintesi:

- ☐ Il regime ha carattere **temporaneo**, **senza** possibilità di **rinnovo**;
- ☐ La durata massima è di **15 anni** dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione;
- ☐ È **revocabile** prima della scadenza.

Regime lavoratori impatriati (art. 16, comma 1, D.Lgs. n. 147 del 2015)

Regime speciale per lavoratori impatriati

Art. 16, comma 1, D.lgs. n. 147 del 2015

- L'art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015, ha introdotto una specifica agevolazione fiscale per i soggetti persone fisiche, individuati sotto il titolo di “**lavoratori impatriati**”, che trasferiscono la propria residenza in Italia al fine di **intraprendere un'attività lavorativa nel territorio dello Stato**.
- Il cit. articolo 16 è stato interessato da una **serie di modifiche** - dapprima con la Legge di stabilità 2016, poi dalla Legge di stabilità 2017 e, da ultimo, con il D.L. n. 34 del 2019 (c.d. Decreto Crescita) - che hanno permesso **l'applicazione del regime a una platea più ampia di soggetti a condizioni anche più vantaggiose**, rispetto alla prima formulazione della norma.

Regime impatriati (1/13)

- **L'art. 16, comma 1, D.Lgs. n. 147 del 2015, comma 1:** “I redditi di lavoro **dipendente**, i redditi **assimilati** a quelli di **lavoro dipendente** e i redditi di lavoro **autonomo prodotti in Italia** da **lavoratori** che **trasferiscono** la **residenza** nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 917 del 1986, concorrono alla formazione del reddito complessivo **limitatamente al 30 per cento** del loro ammontare, al ricorrere delle seguenti **condizioni**:
 - a) i lavoratori **non sono stati residenti in Italia** nei **due periodi d'imposta precedenti** il predetto trasferimento e **si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni**;
 - b) l'**attività lavorativa** è **prestata prevalentemente nel territorio italiano**.

1-bis. Il regime di cui al comma 1 si applica anche ai **redditi d'impresa** prodotti dai soggetti identificati dal comma 1 o dal comma 2 che avviano un'attività d'impresa in Italia, **a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019**”.

Regime impatriati (2/13)

Ambito soggettivo di applicazione

Il regime è rivolto ai lavoratori “impatriati” che:

- a. **non sono stati residenti** in Italia **nei due periodi di imposta precedenti** il predetto trasferimento;
(*ante modifica*, era previsto un periodo di non residenza di 5 anni)
- b. **si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni**; qualora, difatti, la condizione della permanenza in Italia non venisse rispettata è previsto il recupero dei benefici già fruiti, nonché l'applicazione delle relative sanzioni e interessi.
- c. prestano la propria **attività lavorativa prevalentemente** nel territorio italiano.

(segue):Ambito soggettivo di applicazione

IL REQUISITO DELLA PREVALENZA:

Come chiarito dalla Circolare n. 17/E del 2017, il **requisito della prevalenza** (di cui al punto c):

- deve essere verificato in **relazione** a **ciascun periodo** di imposta; e
- risulta soddisfatto se l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano **per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno**.

Nel **computo dei giorni** rientrano **non solo i giorni lavorativi** ma anche le **ferie, festività e altri giorni non lavorativi**.

Il lavoratore, difatti, qualora non rispetti il predetto requisito temporale, pur essendo fiscalmente in **Italia**, non potrà fruire del beneficio sul reddito prodotto nel territorio dello Stato per tale periodo di imposta, che sarà quindi ordinariamente assoggettato a tassazione sull'intera base imponibile.

(segue...)

(segue):Ambito soggettivo di applicazione

LE IPOTESI DI TRASFERTA E DISTACCO

Tuttavia, qualora l'attività lavorativa risulti prevalentemente prestata in Italia, i redditi agevolabili possono comprendere anche le somme corrisposte per l'attività di lavoro prestata in **trasferta all'estero**, naturalmente se di durata inferiore a 183 giorni nel periodo di imposta. Si ritiene, difatti, che l'attività in trasferta, in quanto resa nell'interesse e a beneficio esclusivo del datore di lavoro non possa essere scissa da quella prestata nel territorio dello Stato.

Ciò a differenza dell'ipotesi di **distacco** in cui la prestazione avviene nell'interesse del datore distaccante ma a beneficio del soggetto distaccatario, il quale può disporre del comportamento del lavoratore esercitando il potere direttivo.

Ambito oggettivo di applicazione

- Il regime opzionale si applica ai:
- redditi di lavoro **dipendente**;
 - redditi **assimilati** a quelli di lavoro dipendente;
 - redditi di lavoro **autonomo**;
 - **Redditi d'impresa** (dal 2020)

Detti redditi, **prodotti in Italia**, concorrono alla formazione del reddito complessivo **limitatamente al 30 per cento**.

Ambito oggettivo di applicazione

I redditi sopraelencati devono essere **determinati** secondo le disposizioni previste dal TUIR per le **singole categorie di reddito** e, quindi:

- dall'art. 51, se derivanti da rapporti di **lavoro dipendente**;
- dall'art. 52, se derivanti da rapporti **assimilati al lavoro dipendente**;
- dall'art. 54, se derivanti dal **lavoro autonomo**, anche esercitati nella forma di associazione professionale;
- dall'art. 55, se derivanti dalla **attività d'impresa**.

Sono altresì agevolabili le **somme conseguite in sostituzione dei suddetti redditi**, le quali, ai sensi dell'art. 6 del TUIR, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti.

Ambito oggettivo di applicazione

REDDITI NON AGEVOLABILI

Non sono ammesse alle agevolazioni:

- le **attività professionali** esercitate nella forma delle società di persone, produttive di redditi d'impresa (cfr., Circ. n. 17/E/2017, pag. 41);
- i redditi derivanti dalle attività prestate all'estero, come nel caso di assegnazione di opzioni derivanti da piani di *stock options*;
- i redditi derivanti dalla attività lavorativa resa in **distacco**.

Il contribuente continuerà a corrispondere:

- l'IVIE;
- l'IVAFE.

Ambito oggettivo di applicazione

ULTERIORE RIDUZIONE IN CASO DI TRASFERIMENTO DI RESIDENZA NELLE REGIONI DEL MEZZOGIORNO

Come specificato al **comma 5**, dell'art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015:

- la **percentuale** di concorso a imposizione di cui al comma 1, (i.e., 30 per cento) **si riduce al 10 per cento** per quei soggetti che trasferiscono la residenza in una delle **regioni del Mezzogiorno d'Italia** (Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia).

Regime impatriati (9/13)

Periodo di validità dell'opzione

55

E' specificato che il regime agevolativo si applica:

- **a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento di residenza;**
- **e per i 4 periodi successivi** (comma 3, art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015).

Regime impatriati (10/13)

56

Estensione del periodo di validità dell'opzione e ulteriore detassazione

Il regime agevolativo si può applicare **per un ulteriore quinquennio**:

- a. con una detassazione del 50 per cento** dei redditi prodotti in Italia (e solo in tali ulteriori 5 periodi d'imposta):
 - ✓ nel caso in cui il **lavoratore** diventi, **dopo il trasferimento** o nei **12 mesi antecedenti** al trasferimento stesso, **proprietario di almeno un'unità immobiliare** di tipo residenziale nel nostro Paese; si precisa che l'unità immobiliare può anche essere acquistata dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà (**comma 3-bis, art. 16, del D.Lgs. n. 147 del 2015**).
- b. con una detassazione del 10%:**
 - ✓ qualora i lavoratori abbiano **almeno tre figli minorenni o a carico**.

Estensione del periodo di validità dell'opzione e ulteriore detassazione

In sintesi, dunque, si può usufruire dell'agevolazione per un **periodo massimo di 10** anni così **suddiviso**:

- per i **primi cinque anni**, la percentuale di concorso a imposizione sarà pari al **30%** o al **10%**
- per il **successivo quinquennio**, la percentuale di concorso a imposizione sarà pari al **50%** o al **10%**.

Modalità di accesso al regime: lavoratori dipendenti

Per beneficiare del regime agevolativo, i lavoratori impatriati, **titolari di reddito di lavoro dipendente**:

- devono presentare una richiesta scritta al **datore di lavoro**, contenente una serie di indicazioni (i.e., data di rientro in Italia; la dichiarazione di possedere i requisiti previsti dal regime agevolativo ...).

Sarà, poi, il datore di lavoro ad applicare direttamente il beneficio.

Regime impatriati (13/13)

Modalità di accesso al regime: lavoratori autonomi

Per beneficiare del regime agevolativo, i lavoratori impatriati, **titolari di reddito di lavoro autonomo**, possono accedere al regime fiscale di favore prescelto:

- **direttamente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi**; o, in alternativa, possono fruire dell'agevolazione
- in sede di **applicazione della ritenuta d'acconto operata dal committente** ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. n. 600 del 1973, sui compensi percepiti.

È prevista la **possibilità di presentare interpello** ex art. 11, comma 1, lett. a), L. 212/2000.