



***La residenza delle persone fisiche: le modifiche
all'art. 2 del TUIR.***

***Cenni sulla disciplina dei regimi speciali di
tassazione dei lavoratori impatriati e dei soggetti
neo-residenti***

Dott.ssa Beatrice Olini
Dottore Commercialista in Brescia

Brescia, 19 giugno 2024



1) La nuova residenza delle persone fisiche: le modifiche all'art. 2 del TUIR



I nuovi criteri di residenza fiscale delle persone fisiche dal 2024

Nell'ambito delle disposizioni attuative della Riforma fiscale, è stato pubblicato il D. Lgs. n. 209/2023 (“Decreto”) dedicato alla revisione della fiscalità internazionale.

Tra le novità si evidenzia l'introduzione, a decorrere dall'1 gennaio 2024, di nuovi criteri utilizzabili per l'individuazione della “residenza fiscale” delle persone fisiche, rilevante per stabilire la tassazione del relativo reddito.

In base alle nuove disposizioni sono considerate residenti le persone che “per la maggior parte del periodo d'imposta”:

- hanno la residenza in Italia ai sensi del Codice civile;
- hanno il domicilio in Italia, inteso quale luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona;
- sono presenti in Italia;
- risultano iscritti nell'Anagrafe della popolazione residente (salvo prova contraria).

Tali condizioni sono tra loro **alternative**; in conseguenza di ciò, la sussistenza di una sola disposizione è sufficiente a radicare la residenza di una persona in Italia.



Le modifiche normative dell'art. 2 TUIR

ART. 2 TUIR

Comma	Testo valido fino al 2023	Testo valido dal 2024
1	Soggetti passivi dell'imposta sono le persone fisiche, residenti e non residenti nel territorio dello Stato.	
2	Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile.	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.
2-bis	Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.	



La residenza in Italia

La nuova disposizione attribuisce rilevanza alla definizione di residenza ai sensi del Codice civile.

Di conseguenza, come prescritto dall'art. 43, comma 2, C.c., la residenza è individuata “nel luogo in cui la persona ha la **dimora abituale**”.

La Circolare 25/E del 18 marzo 2023, evidenzia che, così come già chiarito nella Circolare 304/E del 2 dicembre 1997, per configurare la residenza non è necessaria la continuità o definitività della dimora abituale, con la conseguenza che periodi anche prolungati di assenza, non ne escludono il radicamento in Italia.



Il domicilio in Italia (1/2)

La **nuova disposizione sostituisce**, ai fini dell'applicazione della disciplina in esame, la nozione di domicilio di derivazione civilistica, inteso quale luogo in cui la persona ha stabilito la **sede principale dei suoi affari e interessi**, fornendo una specifica definizione in base alla quale viene data **rilevanza alle relazioni personali / familiari**.

Secondo la Relazione illustrativa al Decreto, tale novella normativa *«modifica il criterio di collegamento ai fini della determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche sostituendo il criterio civilistico del domicilio con un criterio di natura sostanziale, mutuato dalla prassi internazionale e dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, in cui il domicilio è il luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari del contribuente»*.



Il domicilio in Italia (2/2)

Con questa nuova formulazione del concetto di domicilio, il legislatore ha inteso far coincidere il domicilio con il luogo in cui sono localizzati gli affetti del contribuente.

Tale definizione, oltre ad allontanarsi dal concetto di “centro degli interessi vitali” così come definito dall’OCSE, comporterà un maggiore sforzo accertativo in capo all’Amministrazione finanziaria, poiché le relazioni affettive, per loro stessa natura, sono fluide e intangibili.



La presenza fisica in Italia (1/2)

Il criterio della presenza fisica della persona in Italia rappresenta un **criterio innovativo** (la verifica di tale criterio prescinde dalla residenza / domicilio della persona).

Tale criterio non è però tra quelli rilevanti in ambito OCSE per dirimere le situazioni di doppia residenza fiscale. Il Modello OCSE infatti dà rilievo alla presenza fisica dei contribuenti ai fini dell'applicazione di altre disposizioni: ad esempio, dell'art. 15 in tema di ripartizione della potestà impositiva tra i Paesi sui redditi di lavoro dipendente. Infatti, l'obiettivo di tale articolo, non serve come criterio per poter tassare il contribuente sui redditi ovunque prodotti, ma solo come uno dei test per stabilire se lo Stato in cui l'attività lavorativa viene svolta ha diritto di tassare la remunerazione.

Questo criterio, tuttavia, non è un *unicum* nel panorama internazionale; diversi ordinamenti esteri attribuiscono rilevanza alla presenza fisica nel Paese ai fini dell'attrazione della residenza fiscale. Si pensi al caso di USA e UK, i quali prevedono, tra i criteri di individuazione della residenza nel territorio, anche alcuni test specifici come il *substantial presence test* negli USA e l'*automatic residence test* per UK; tali test sono infatti legati al fatto di aver trascorso un determinato periodo di tempo nell'anno in corso o nel triennio per gli USA.



La presenza fisica in Italia (2/2)

Tale criterio sembra dover essere interpretato secondo il proprio tenore letterale.

Risulta quindi essere necessario valorizzare i giorni trascorsi nel territorio dello Stato, indipendentemente dalla residenza civilistica o dal domicilio e di conseguenza prescindendo da tutte le ragioni che vanno a determinare la permanenza in Italia di un determinato soggetto.



Il computo per la maggior parte del periodo di imposta (1/3)

Come evidenziato, l'art. 2, comma 2, TUIR, considera residenti le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo di imposta (183 giorni in un anno o 184 giorni in caso di anno bisestile), presentano anche una delle condizioni sopra evidenziate a ricollegare la residenza nel territorio dello Stato.

Secondo la Relazione Illustrativa al Decreto, tali criteri devono essere verificati tenendo conto anche dei periodi non consecutivi.

La **novità** dal 2024 è data dal fatto che nel computo per la maggior parte dei periodi di imposta devono considerarsi anche le **frazioni di giorni**.

Su tale tema ci si deve rifare all'orientamento internazionale, *i.e.* il paragrafo 5 del Commentario all'art.15 dell'OCSE, come già recepito nella prassi nazionale nella Circolare 201/E 1996.



Il computo per la maggior parte del periodo di imposta (2/3)

Tale Circolare specifica infatti che, nel computo dei giorni è necessario includere le frazioni di giorno, il giorno di arrivo e di partenza, tutti gli altri giorni trascorsi nel territorio dello Stato in cui l'attività è esercitata, come i sabati e le domeniche, i giorni festivi e di ferie, i congedi per malattia o parentali, nonché i periodi di breve interruzione.

In tali condizioni, anche le frazioni di giorno trascorse nel territorio dello Stato concorrono come giornate intere. Infatti, come precisa in Commentario OCSE: *“various formulas have been used by member countries to calculate the 183 day period, there is only one way which is consistent with the wording of this paragraph: the “days of physical presence” method. The application of this method is straightforward as the individual is either present in a country or he is not. The presence could also relatively easily be documented by the taxpayer when evidence is required by the tax authorities. Under this method the following days are included in the calculation: **part of a day, day of arrival, day of departure and all other days spent inside the State of activity**”*.



Il computo per la maggior parte del periodo di imposta (3/3)

Come precisato nella Relazione illustrativa al Decreto, la prova dell'assenza dei criteri che determinano la residenza in Italia può essere fornita dal contribuente dimostrando di non avere in Italia la residenza, il domicilio e di non essere stato fisicamente presente in Italia.

Tale prova va quindi riferita a un **numero di giorni complessivi** superiore alla maggior parte del periodo d'imposta (che come detto è di 183 giorni o 184 giorni per gli anni bisestili), considerando anche le frazioni di giorno che, come specificato precedentemente, assumono quindi rilevanza come giorni interi).



L'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente

Ulteriore novità nel nuovo comma 2 dell'art. 2 è data dal fatto che, **salvo prova contraria**, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo d'imposta nelle Anagrafi della popolazione residente.

A differenza della previgente disposizione, che esprimeva una presunzione assoluta, la **novella presunzione** in esame assume ora un **significato relativo**.

Il criterio di iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente rimane ad ogni modo il criterio di collegamento rilevante ai fini della residenza fiscale.

Tuttavia, come sottolinea la Relazione illustrativa al Decreto, la modifica mitiga la formale iscrizione all'Anagrafe *“che non abbia un reale riscontro fattuale, modificando la presunzione assoluta in favore di una presunzione relativa che permetta al contribuente di fornire prova contraria rispetto a quanto stabilito ex lege”*. Il dato formale dell'iscrizione alle Anagrafi della popolazione residente sarebbe quindi superabile dimostrando l'assenza dei criteri di collegamento previsti dalla stesa normativa interna (residenza, domicilio, presenza nel territorio dello Stato) per la maggior parte dei periodi di imposta, considerando anche le frazioni di giorno.



Le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni

Dall'applicazione delle disposizioni italiane e quelle di un altro Stato estero potrebbe derivare una situazione di “doppia residenza”.

In tale contesto, la soluzione richiede la verifica dei criteri previsti nell'ambito delle singole Convenzioni contro la doppia imposizione in vigore con lo specifico Stato estero.

In particolare, bisogna fare riferimento ai seguenti criteri (in ordine gerarchico), così come individuati nell'articolo 4, paragrafo 2 del modello OCSE (cd. *tie breaker rules*):

- abitazione permanente (1° rule);
- centro degli interessi vitali (2° rule);
- luogo di soggiorno abituale (3° rule);
- nazionalità (4° rule);
- accordo fra gli Stati (criterio residuale).



2) Il regime degli impatriati - cenni



Identificazione dell'agevolazione (1/2)

L'art 5 del Decreto ha riscritto la disciplina relativa ai **lavoratori impatriati**, abrogando il vecchio regime di cui all'art. 16 del D. Lgs. 147/2015 ed introducendo un nuovo regime caratterizzato da **agevolazioni più contenute e con requisiti più restrittivi**.

Sulla base della novella normativa, sono agevolati nella **misura del 50%** (il luogo del previgente 70%) **i redditi dei lavoratori che trasferiscono la residenza in Italia a decorrere dal 2024** ai sensi dell'art. 2, comma 2, del TUIR.

L'agevolazione riguarda i redditi di lavoro dipendente, dei redditi a questo assimilati, e i redditi di lavoro autonomo professionale prodotti in Italia, fino ad un **limite massimo di Euro 600.000** annui, per **5 anni**. Tale agevolazione trova un'estensione di 3 periodi di imposta solo per i soggetti che:

- hanno trasferito la residenza anagrafica in Italia nel 2024; e
- sono diventati proprietari di un'abitazione residenziale adibita ad abitazione principale entro il 31 dicembre 2023 e comunque nei 12 mesi antecedenti al trasferimento.

Identificazione dell'agevolazione (2/2)

È possibile un **incremento del beneficio dal 50% al 60%** nei seguenti casi:

- il lavoratore si trasferisce in Italia con un figlio minore;
- in caso di nascita di un figlio ovvero di adozione di un minore durante il periodo di fruizione del regime, con accesso al beneficio a partire dal periodo d'imposta in corso al momento della nascita o dell'adozione e per il tempo residuo di fruibilità dell'agevolazione.

In entrambi i casi, la spettanza del beneficio è subordinata alla localizzazione nel territorio dello Stato della residenza del figlio minore.



Requisiti di accesso (1/2)

Per poter usufruire dell'agevolazione in oggetto, devono ricorrere le seguenti condizioni:

- i lavoratori si devono impegnare a **risiedere fiscalmente in Italia per almeno 4 anni**;
- i lavoratori non sono stati fiscalmente residenti in Italia nei **3 periodi di imposta antecedenti il loro trasferimento**. Nel caso in cui l'attività sia prestata in favore dello stesso soggetto presso il quale il lavoratore è stato impiegato all'estero prima del trasferimento oppure in favore di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo, il requisito minimo di permanenza all'estero è di (i) 6 periodi d'imposta se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo o (ii) 7 periodi d'imposta se il lavoratore, prima del suo trasferimento all'estero, è stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo;
- l'attività svolta deve essere prestata per la maggior parte del periodo di imposta nel **territorio dello Stato**;
- i lavoratori devono essere in possesso dei requisiti di **elevata qualificazione o specializzazione**.



Requisiti di accesso (2/2)

I cittadini italiani si considerano **residenti all'estero** se alternativamente:

- sono stati iscritti all'AIRE;
- hanno avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.

Per quanto attiene al requisito soggettivo dell'**elevata specializzazione o qualificazione**, questo si verifica quando il lavoratore è in possesso dei seguenti requisiti di cui:

- al D. Lgs 108/2012, all'interno del quale si fa riferimento ai lavoratori in possesso di un titolo di istruzione superiore rilasciato da autorità competenti nel Paese dove è stato conseguito, che attesti il completamento di un percorso di istruzione superiore di durata almeno triennale e la relativa qualifica professionale superiore, rientrante nei livelli 1 (legislatori, imprenditori e alta dirigenza), 2 (professioni intellettuali, scientifiche di elevata specializzazione) e 3 (professioni tecniche) della classificazione ISTAT delle professioni CP 2011, attestata dal Paese di provenienza e riconosciuta in Italia;
- al D. Lgs. 206/2007 per le professioni ivi regolamentate (es: medico, farmacista, architetto, etc.).



Confronto tra vecchio e nuovo regime (1/2)

	Vecchio regime	Nuovo regime
Residenza estera pregressa	2 periodi d'imposta	3 periodi d'imposta (6 o 7 per trasferimenti infragruppo)
Impegno a mantenere la residenza in Italia	2 periodi d'imposta	4 periodi d'imposta
Natura dei redditi	Reddito di lavoro dipendente e assimilato, redditi di lavoro autonomo, redditi d'impresa dell'imprenditore individuale	Reddito di lavoro dipendente e assimilato, reddito di lavoro autonomo professionale
Limite dei redditi agevolabili	Nessun limite	Euro 600.000 annui
Misura dell'agevolazione	Reddito imponibile al 30% o al 10% per i trasferimenti al sud Italia	Reddito imponibile al 50% o al 40% in presenza di un figlio minore
Durata dell'agevolazione	5 periodi di imposta con facoltà di estensione di ulteriori 5 periodi di imposta	5 periodi di imposta con possibilità di estensione di ulteriori 3 periodi di imposta in caso di iscrizione anagrafica nel 2024 e acquisto prima casa entro il 31 dicembre 2023



Confronto tra vecchio e nuovo regime (2/2)

	Vecchio regime	Nuovo regime
Attività lavorativa svolta prevalentemente in Italia	Non necessaria la discontinuità con l'attività svolta ante trasferimento (salva l'ipotesi di distacco)	La prestazione può essere svolta in favore del medesimo soggetto estero o in favore di un soggetto appartenente allo stesso gruppo con innalzamento del periodo di residenza estera pregressa
Requisito di qualificazione o specializzazione	Nessun requisito	Possesso dei requisiti di elevata qualificazione e specializzazione



3) Il regime dei neo residenti cd. *High Net Worth Individual-* **cenni**



La normativa di riferimento (1/2)

Il Decreto in materia di fiscalità internazionale, non ha apportato modifiche al regime dei **soggetti neo-residenti** così come disciplinato dall'art. **24-bis del TUIR**, introdotto nell'ordinamento nazionale, con la Legge di Bilancio 2017, con il fine di attrarre nel territorio dello Stato soggetti **ad alto potenziale in ragione della disponibilità di rilevanti capitali** (c.d. *High Net Worth Individual* - HNWI) che possono essere investiti nel nostro Paese, anche al fine di accrescere i livelli occupazionali.

L'obiettivo di tale regime non è quindi quello di attrarre in Italia competenze, ma bensì l'afflusso di investimenti azionabili dai beneficiari, il cui accesso è accordato a condizione che ci sia un effettivo trasferimento nel territorio dello Stato.



La normativa di riferimento (2/2)

Il principale beneficio consiste nell'applicazione di **un'imposta sostitutiva fissa annua pari ad Euro 100.000 sui redditi prodotti all'estero**, così come individuati dall'art. 165, comma 2, TUIR, da coloro che trasferiscono la residenza in Italia secondo l'art. 2 del TUIR. Alcuni esempi di redditi di fonte estera possono essere dividendi, interessi, plusvalenze, royalties di fonte estera, oppure redditi da locazione di immobili esteri.

È possibile estendere tale regime anche ai soggetti familiari di cui all'articolo 433 del codice civile; per tali soggetti l'imposta sostitutiva è pari ad Euro 25.000 annui.

Tale imposta sostitutiva è applicata per ciascun periodo d'imposta in riferimento al quale opera l'opzione (tale opzione cessa di produrre effetti decorsi quindici anni dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione).



I requisiti richiesti

L'articolo 24-*bis* del TUIR (e il Provvedimento n. 47060/2017) prevede una **tassazione agevolata opzionale** per i soggetti esteri che trasferiscono la residenza in Italia che rispettano i seguenti requisiti:

- devono trasferire la residenza fiscale in Italia dall'estero, sulla base della normativa di cui all'art. 2, comma 2, TUIR;
- non devono essere mai stati residenti in Italia (sulla base 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.

Sulla base della disciplina pre-vigente dell'art 2, comma 2, TUIR, era precluso l'accesso al regime opzionale, per un soggetto iscritto all' Anagrafe della popolazione residente, ancorché residente in uno Stato estero ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni, in nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione. Con la nuova formulazione, ora che l'iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente è una presunzione relativa, rilevano ad ogni modo, se sussistenti per la maggior parte del periodo di imposta, la residenza nel territorio dello Stato, il domicilio nella sua nuova formulazione ovvero la presenza fisica.



L'analisi della residenza fiscale estera

Requisito indispensabile per poter fruire dell'agevolazione è che il soggetto che possa essere qualificato come 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, conseguentemente, di poter usufruire dei relativi benefici.

In particolare, con riferimento ai concetti di domicilio, residenza e presenza fisica è necessario procedere con una verifica cd. "a specchio" rispetto a quella che di solito l'Amministrazione finanziaria nazionale effettua per identificare i soggetti residenti in Italia.

Per tale verifica, il soggetto deve rifarsi alla *check-list* allegata al Provvedimento del 2017, la quale prevede l'individuazione dei seguenti dati:

- dati anagrafici;
- dati generali (cittadinanza, eventuale iscrizione all'AIRE, giurisdizioni di ultima residenza e giurisdizioni non coperte dall'imposta sostitutiva);
- 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;
- estensione dell'opzione ai familiari.



L'esercizio dell'opzione (1/2)

Il regime fiscale dei neo-residenti 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 in Italia**, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del TUIR;
- la **presentazione della dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta successivo a quello in cui il soggetto ha trasferito la residenza in Italia**, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del TUIR.

In dichiarazione dei redditi si deve indicare anche per quali Stati esteri non ci si avvale della flat tax dei proventi (*cherry picking* degli stati esclusi). Questi redditi, quindi, devono essere tassati in sede di dichiarazione dei redditi scomputando il credito per imposte estere.

Tale duplice possibilità è legata al fatto di tutelare quei casi in cui il soggetto che ha portato la propria residenza fiscale in Italia in un periodo, ma decide di esercitare l'opzione solo dal periodo di imposta successivo.



L'esercizio dell'opzione (2/2)

Il regime fiscale di cui all'art.24-*bis* del TUIR, prevede al comma 3, l'obbligo di presentare un'istanza di interpello probatorio all'Agenzia delle Entrate.

Il Provvedimento del 2017 ha però derogato l'obbligatorietà di presentazione dell'interpello in facoltà. È quindi prevista la possibilità di interpellare l'Amministrazione finanziaria per un eventuale parere favorevole che non condiziona in alcun modo l'accesso del contribuente neo-residente alla tassazione forfettaria.

Per i soggetti neo-residenti è quindi possibile avere un parere vincolante e preventivo da parte dell'Agenzia delle Entrate. Questo aspetto offre sicurezza nella possibilità di fruire del regime in esame anche in caso di accertamenti fiscali futuri.



Dott.ssa Beatrice Olini

Viale Duca D'Aosta 28, 25121 Brescia

Mobile: [+39 345 803 2566](tel:+393458032566)

Email: beatrice.olini@pwc.com