

La residenza fiscale delle persone fisiche ed il nuovo regime impatriati

Relatore

Edoardo Orlandi

Consulente del Lavoro.

Componente del Centro Studi Unitario dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro di Milano e ANCL UP di Milano.



Consulenti del Lavoro
Consiglio Provinciale
dell'Ordine di Milano



Associazione Nazionale Consulenti del Lavoro
Unione Provinciale di Milano



Fondazione
CONSULENTI
del LAVORO di MILANO

La residenza fiscale delle persone fisiche

Relatore

Edoardo Orlandi

Consulente del Lavoro.

Componente del Centro Studi Unitario dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro di Milano e ANCL UP di Milano.

La Legge del 9 agosto 2023, n. 111 conferisce delega al Governo per la revisione del sistema tributario e, in particolare, l'articolo 3, lettera c), chiede la revisione della residenza fiscale delle persone fisiche, per renderla coerente con le prassi internazionali e con le convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

La revisione viene attuata con l'art.1 del DECRETO LEGISLATIVO 27 dicembre 2023, n. 209 che modifica, a partire dal 01/01/2024, l'art 2 comma 2 del TUIR.

Articolo 2, comma 2, TUIR

La residenza fiscale delle PF ante riforma

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

La residenza fiscale delle PF post riforma

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.

Criteri ante riforma

- residenza art.43 comma 2 c.c.
- domicilio art.43 comma 1 c.c.
- iscrizione all'anagrafe della popolazione residente

Criteri post riforma

- residenza art.43 comma 2 c.c.
- domicilio, nuova definizione (ai soli fini fiscali)
- presenza fisica nel territorio dello Stato
- salvo prova contraria, iscrizione all'anagrafe della popolazione residente

Le condizioni appena indicate sono tra loro alternative, pertanto, la sussistenza, per la maggior parte del periodo d'imposta, anche di una sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

◆ La norma considera residenti le persone che

«per la maggior parte del periodo di imposta»

il principio non cambia rispetto al passato e si riferisce a 183 giorni all'anno o 184 in caso di anno bisestile

«considerando anche le frazioni di giorno»

la norma prevede che nel valutare se un soggetto è residente si debba attribuire importanza alle frazioni di giorno. Si tratta di una novità introdotta con la riforma e non esplicitamente definita dalla norma.

In attesa di più precise indicazioni dell'Agenzia, ed in una ottica di adeguamento alle prassi internazionali, si ritiene di poter fare affidamento ai criteri OCSE ed alla Circolare del Ministero delle Finanze n. 201 del 17 agosto 1996.

☐ Residenza ai sensi del Codice civile art.43 comma 2

<<La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale>>

Principio legato al codice civile e non modificato rispetto al passato.

Secondo consolidata giurisprudenza sono due gli elementi che la determinano:

- ☐ uno oggettivo, che si traduce nell'aver dimora in determinato luogo;
- ☐ uno soggettivo, che si traduce nella volontà del soggetto di rimanere in un determinato luogo (animus permanendi), o di ritornarvi appena possibile (animus revertendi).

☐ Domicilio ai fini dell'individuazione della residenza fiscale

Viene introdotta una nuova definizione:

<<per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona>>

- ➡ Con la riforma viene data rilevanza ai fattori sociali e di relazione della persona, rimuovendo il riferimento agli interessi di natura patrimoniale economica (previsti invece dalla definizione civilistica).

☐ Presenza fisica nel territorio dello Stato

L'interpretazione letterale della locuzione «**e sono ivi presenti**» porta a ritenere che siano da considerare tutti i giorni trascorsi nel territorio dello Stato.

☐ Iscrizione all'anagrafe della popolazione residente

Differentemente dal passato si tratta di una **presunzione relativa**, per cui il contribuente può fornire prova contraria utilizzando:

- la normativa nazionale dimostrando l'assenza di criteri di collegamento riguardo la residenza, il domicilio e la presenza fisica;
- la normativa internazionale, utilizzando i criteri dirimenti contenuti nelle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, nel caso in cui, applicando le regole italiane e di uno Stato estero, si configuri una doppia residenza.

Il ricorso ai criteri delle cd. tie breaker rules presuppone un conflitto tra le normative interne dei due Stati contraenti.

◆ **art.2 comma 2 bis.** «Si considerano altresì residenti, salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato»

La norma non varia rispetto al passato

- I paesi black list sono identificati dal Decreto Ministeriale del 4 maggio 1999 si rileva la rimozione della Svizzera dalla black list dal 01/01/2024 ad opera del DM 20.7.2023
- Trattandosi di una presunzione relativa è ammessa prova contraria
«soltanto la piena dimostrazione, da parte del contribuente, della perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e la parallela controprova di una reale e duratura localizzazione nel paese fiscalmente privilegiato, indipendentemente dall'assolvimento nello stesso paese di obblighi fiscali, attestano il venire meno della residenza fiscale in Italia e la conseguente legittimità della posizione di non residente.» Circolare del 24/06/1999 n. 140 - Min. Finanze

Nuovo regime lavoratori impatriati

Relatore

Edoardo Orlandi

Consulente del Lavoro.

Componente del Centro Studi Unitario dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro di Milano e ANCL UP di Milano.

Nuovo regime introdotto dall'art. 5 del D. Lgs. 209/2023 previsto, per i lavoratori che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, a partire dall'1 gennaio 2024.

◆ **Agevolazione prevista:** i redditi prodotti in Italia concorrono al reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare.

◆ **Oggetto del beneficio:** I redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni. (Restano esclusi i redditi d'impresa precedentemente agevolati).

➡ Limite reddituale: entro l'importo annuo di 600.000 euro, oltre tale somma non sarà più applicata l'esenzione del 50%.

➡ Per i lavoratori autonomi le agevolazioni spettano nei limiti del regime de minimis per cui l'aiuto non può superare l'importo di 300.000 euro in un triennio.

◆ **Durata del beneficio:** cinque periodi di imposta complessivi; a partire dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento e nei quattro successivi.

1. Trasferimento della residenza in Italia ex Art. 2, comma 2 TUIR ed impegno a risiedervi per almeno quattro anni.

➡ Se la residenza fiscale in Italia non è mantenuta per almeno quattro anni, il lavoratore decade dai benefici e si provvede al recupero di quelli già fruiti, con applicazione dei relativi interessi.

2. Residenza fiscale all'estero nei periodi di imposta precedenti il trasferimento.

Ai fini della verifica della sussistenza della residenza estera, in relazione ai periodi di imposta precedenti, i cittadini italiani si considerano residenti all'estero, alternativamente se :

- sono stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE)
- hanno avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.

2. Residenza fiscale all'estero nei periodi di imposta precedenti il trasferimento.

Requisito ordinario: i lavoratori non devono essere stati fiscalmente residenti in Italia nei **tre periodi d'imposta** precedenti il loro trasferimento

Requisito rafforzato per mobilità infragrupo

Nel caso in cui lavoratore presti l'attività lavorativa in favore dello stesso soggetto presso il quale è stato impiegato all'estero prima del trasferimento oppure in favore di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo, il requisito della residenza fiscale all'estero si incrementa a :

- **sei periodi di imposta**, se non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo
- **sette periodi di imposta**, se, 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

Definizione di «gruppo» prevista direttamente dalla norma in rimando al Codice Civile «articolo 2359, primo comma, numero 1, ovvero che, ai sensi della stessa norma, sono sottoposti al comune controllo diretto o indiretto da parte di un altro soggetto.»

3. Lo svolgimento dell'attività lavorativa deve avvenire per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato

Come nel precedente regime l'attività deve essere prestata in Italia per un periodo superiore a 183 all'anno (184 se bisestile). Qualora il requisito sussista solo per alcuni dei periodi di imposta compresi nel quinquennio per il quale è possibile fruire del beneficio, pare ancora applicabile la risposta n.621/2021 AdE, in base alla quale il lavoratore potrà fruirne per i soli anni in cui il requisito sarà soddisfatto, fermo restando che gli altri anni concorreranno comunque al computo del quinquennio.

4. Elevata qualificazione professionale

Per il requisito dell'elevata qualificazione la norma fa riferimento

- **al decreto legislativo 28 giugno 2012, n. 108**, che, in tema di disposizioni concernenti la disciplina dell'immigrazione, definisce i lavoratori altamente qualificati come «coloro che: che sono in possesso del titolo di istruzione superiore rilasciato da autorità competente nel Paese dove è stato conseguito che attesti il completamento di un percorso di istruzione superiore di durata almeno triennale e della relativa qualifica professionale superiore, come rientrante nei livelli 1[legislatori, imprenditori e alta dirigenza], 2[professioni intellettuali, scientifiche e di elevata specializzazione] e 3[professioni tecniche] della **classificazione ISTAT delle professioni CP 2011** e successive modificazioni, attestata dal paese di provenienza e riconosciuta in Italia»;
- **al decreto legislativo 9 novembre 2007, n. 206**. per l'esercizio di professioni regolamentate.

◆ Elevazione del beneficio economico per figlio minore

- **Beneficio:** agevolazione elevata al 60% di esenzione. I redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 40%.
 - **Requisiti, in alternativa:**
 - a) trasferimento in Italia con un figlio minore;
 - b) nascita di un figlio o adozione di minore durante il periodo di fruizione del regime. In tale caso il beneficio di cui al presente comma è fruito a partire dal periodo d'imposta in corso al momento della nascita o dell'adozione e per il tempo residuo;
- ➔ In entrambi i casi la residenza del figlio minore deve risultare nel territorio dello Stato per tutto il periodo di fruizione del regime da parte del lavoratore.

◆ Estensione temporale del beneficio per acquisto prima casa

Si tratta di un regime transitorio per salvaguardare i lavoratori che avevano già effettuato un investimento per il rientro in Italia nel 2023 ma che trasferiscono la residenza anagrafica nel 2024.

- **Beneficio:** estensione del regime per ulteriori tre periodi di imposta con percentuale di esenzione al 50%.

- **Requisiti:**

a) trasferiscono la propria residenza anagrafica nell'anno 2024;

b) è divenuto proprietario, entro la data del 31 dicembre 2023 e, comunque, nei dodici mesi precedenti al trasferimento, di un'unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in Italia.

Esempi:

- Trasferimento della residenza a giugno 2024 ed acquisto abitazione a ottobre 2023 – OK
- Trasferimento della residenza a luglio 2024 ed acquisto abitazione a maggio 2023 – NO
- Trasferimento della residenza a gennaio 2024 ed acquisto abitazione a giugno 2024 – NO

◆ Nuovo regime impatriati

Il nuovo regime si applica in favore dei soggetti che trasferiscono la residenza a fiscale in Italia a decorrere dal periodo di imposta 2024.

- ➡ Anche se non previsto espressamente, si deve ritenere che il regime sia applicabile **solo su domanda del lavoratore** che attesti per iscritto, ai sensi del decreto del DPR 445/2000, di essere in possesso di tutti i requisiti prescritti.

◆ Precedente regime impatriati - D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147

Il precedente regime può ancora trovare applicazione in favore di :

- soggetti che hanno trasferito la loro **residenza anagrafica** in Italia **entro il 31 dicembre 2023**;
 - per i rapporti di lavoro sportivo, che hanno stipulato il relativo contratto **entro il 31 dicembre 2023**.
- ➡ Nesso di causalità: anche fini dell'applicazione nel 2024 è sempre necessario che sia ravvisabile un collegamento tra il trasferimento in Italia nel 2023, ed il successivo impiego di lavoro. Circolare AdE n. 17 del 2017.
 - ➡ Fatto salvo il regime transitorio sopra analizzato sono abrogati:
 - l'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147,
 - l'articolo 5, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34.

Confronto tra i regimi agevolativi per impatriati

Finalità e presupposti condivisi:

Si tratta di regimi di favore, tesi ad attrarre la residenza in Italia di soggetti che, grazie alla loro esperienza all'estero, favoriscano lo sviluppo economico, culturale e tecnologico del Paese. Entrambe le agevolazioni si basano sul presupposto della residenza fiscale in Italia, ex art.2Comma2 del TUIR, da parte della persona che intende usufruirne.

	D.Lgs. n. 147 del 2015 – Art. 16 – VECCHIA NORMA	D.Lgs. n. 209 del 2023 – Art. 5 – NUOVA NORMA
Importi agevolati	→ 70% di esenzione, 30% assoggettamento - Agevolazione ordinaria →90% di esenzione, 10% assoggettamento - Agevolazione per il trasferimento nelle regioni del Sud (Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia)	→ 50% di esenzione, 50% di assoggettamento - Agevolazione ordinaria →60% di esenzione, 40% di assoggettamento - Agevolazione per figli minori, anche adottati, la cui residenza risulti nel territorio dello Stato per tutto il periodo di fruizione del regime da parte del lavoratore.
Limite reddituale	Nessuno	→ Introdotta limite reddituale pari ad € 600.000,00
Redditi agevolati	I redditi da lavoro dipendente ed assimilati, i redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, i redditi d'impresa.	I redditi da lavoro dipendente ed assimilati, i redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni.
Durata ordinaria	5 periodi di imposta, dal trasferimento e nei 4 successivi	5 periodi di imposta, dal trasferimento e nei 4 successivi
Estensione temporale del beneficio	→ulteriori 5 periodi di imposta al 50% di esenzione, 50% di assoggettamento, per figlio minore a carico o acquisto abitazione principale. (Nel caso di 3 figli minori l'esenzione di questi ulteriori 5 anni è elevata 90%, 10% assoggettamento)	→ulteriori 3 periodi di imposta al 50% di esenzione, 50% di assoggettamento per acquisto abitazione principale entro il 31/12/2023, e comunque nei dodici mesi precedenti al trasferimento, e trasferimento della residenza anagrafica nell'anno 2024
Requisiti	→trasferimento in Italia ed impegno a risiedervi per almeno due periodi di imposta; →residenza all'estero prima del trasferimento: due periodi di imposta; →l'attività lavorativa deve avvenire per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato	→trasferimento in Italia ed impegno a risiedervi per almeno quattro periodi di imposta; →residenza all'estero prima del trasferimento: tre periodi di imposta; elevati a sei o sette nel caso di mobilità infragruppo ; →l'attività lavorativa deve avvenire per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato; → elevata qualificazione professionale , desumibile dai punti 1,2,3 della classificazione ISTAT delle professioni CP 2011 o per l'esercizio di professioni regolamentate;
Note	Abrogato, salvo rimanere applicabile ai lavoratori che abbiano trasferito la residenza anagrafica entro il 31/12/2023	Applicabile a chi trasferisce la residenza dal 2024

GRAZIE PER L'ATTENZIONE!



Consulti del Lavoro
Consiglio Provinciale
dell'Ordine di Milano



Associazione Nazionale Consulenti del Lavoro
Unione Provinciale di Milano



Fondazione
CONSULENTI
del LAVORO di MILANO