

SPECIAL

# taxnews

Riforma Fiscale

3

Residenza fiscale e  
nuovo regime  
impatriati





Il D.Lgs. n. 209/2023 rubricato “Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale” (di seguito anche il “D.lgs. 209”) e pubblicato in Gazzetta Ufficiale lo scorso 29 dicembre 2023, ha modificato, a decorrere dal 2024, la definizione di residenza fiscale delle persone fisiche e giuridiche.

## Residenza delle persone fisiche

Per quanto riguarda le **persone fisiche**, il comma 2 dell’articolo 2 del D.P.R. 917 del 1986 (“TUIR”), così come modificato dall’art. 1 del D.lgs. 209, stabilisce nuovi criteri alternativi per la determinazione della residenza che devono essere soddisfatti per la maggior parte del periodo d’imposta, includendo anche i periodi non consecutivi.

Nel dettaglio, le principali novità riguardano:

- l’introduzione di un nuovo concetto di **domicilio**, non più ancorato alla nozione di cui all’art. 43 del Codice Civile;
- l’introduzione della **iscrizione anagrafica come elemento presuntivo**, soggetto a prova contraria;
- l’introduzione del criterio della **presenza fisica sul territorio dello Stato**;
- l’inclusione delle **frazioni di giorno** per il calcolo dei giorni di presenza fisica valevoli per la determinazione della residenza fiscale.

La novella legislativa, invece, non interviene in merito al criterio della residenza, come definito dall’art. 43 c.c., che rimane in vigore.

Il D.lgs. 209 sostituisce, quindi, il tradizionale criterio del domicilio di derivazione civilistica, introducendo un nuovo concetto di natura più sostanziale, secondo il quale il domicilio è inteso come il luogo principale dove si svolgono le relazioni personali e familiari del contribuente.

La nuova definizione di domicilio mette fine ad un annoso contrasto interpretativo sul tema che, prima della riforma, verteva sulla prevalenza degli interessi patrimoniali o familiari per l’individuazione del luogo in cui il domicilio si stabiliva. Pertanto, la nuova definizione di domicilio consente di non tenere in considerazione gli interessi di natura economica che un soggetto ha in Italia per la determinazione della residenza fiscale.

Questa novità garantisce una maggiore “libertà” nella pianificazione della *relocation* laddove il contribuente, pur mantenendo i propri interessi economici in Italia, decida di trasferirsi all’estero con la sua famiglia.

Inoltre, l’introduzione della presunzione relativa in caso di iscrizione all’Anagrafe della Popolazione residente consente di superare le criticità derivanti dalla precedente formulazione dell’articolo 2 del TUIR ed il ricorso alle c.d. “*tie-breaker rule*”, previste dai trattati contro le doppie imposizioni, nel caso in cui il contribuente dimostri di aver trascorso all’estero più di 183 giorni ovvero di aver avuto il domicilio all’estero per la maggior parte del periodo d’imposta.

A tal proposito, è da segnalare che la Legge di Bilancio, con il comma 242 dell’art. 1, ha introdotto una **sanzione amministrativa da 200 a 1000 euro** in caso di omissione della dichiarazione di trasferimento di residenza dall’estero o all’estero. La sanzione è comminata per ciascun anno in cui perdura l’omissione ed è ridotta a un decimo del minimo se la dichiarazione è presentata con un ritardo non superiore a novanta giorni.

Se da un lato la nuova definizione di residenza, allineata ora alla prassi internazionale ed alle Convenzioni contro le doppie imposizioni, permette il superamento delle criticità della disciplina previgente, dall’altro lato, il Legislatore ha, tuttavia, perso l’occasione di attuare alcuni principi previsti dall’art. 3 della Legge Delega 111/2023. Non è stata, infatti, introdotta una disciplina speciale per stabilire la residenza fiscale dei lavoratori in smart working né è stato attuato il coordinamento con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia. Infine, non è stata sfruttata l’opportunità di introdurre il c.d. *split-year* ai fini della residenza fiscale (come avviene per Svizzera e Germania).



## Residenza delle persone giuridiche

L'art. 2 del D.lgs. 209, interviene sulla formulazione dell'art. 73 del TUIR, modificando, a decorrere dal 2024, i criteri di determinazione della residenza fiscale di società ed enti non societari sia sul versante Ires che su quello Irpef (società di persone residenti e soggetti assimilati), rendendo coerente l'intervento con la disciplina dell'esterovestizione (articolo 73, comma 5-bis, del TUIR).

La nuova definizione di residenza delle persone giuridiche verte su tre criteri alternativi che devono essere verificati per la maggior parte del periodo d'imposta. Essi sono:

- la sede legale nel territorio dello Stato;
- la **sede di direzione effettiva** nel territorio dello Stato, intesa come la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso;
- la **gestione ordinaria in via principale** nel territorio dello Stato, inteso come il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente.

L'intervento legislativo si prefigge come obiettivo quello di adeguare la normativa domestica alla prassi internazionale ed alle Convenzioni contro le doppie imposizioni. Infatti, con la nuova formulazione della norma viene fatto salvo il criterio della sede legale, mentre, rispetto alla vecchia formulazione, vengono sostituiti i criteri sostanziali della sede dell'amministrazione e dell'oggetto dell'attività, con quelli della "sede di direzione effettiva" (*place of effective management*) e della "gestione ordinaria in via principale" ispirati a criteri oggetto di elaborazione nell'ambito del Commentario OCSE al Modello di Convenzione.

Il criterio della "**sede di direzione effettiva**", mutuato dalle Convenzioni internazionali italiane in vigore, viene definito dal nuovo articolo 73 del TUIR come "*la continua e coordinata assunzione delle decisioni strategiche riguardanti la società o l'ente nel suo complesso*". A tal riguardo, la relazione illustrativa al D.lgs. 209 chiarisce che "*non rilevano le decisioni diverse da quelle aventi contenuto di gestione assunte dai soci né le attività di supervisione e l'eventuale attività di monitoraggio della gestione da parte degli stessi*".

Per quanto concerne, invece, la nozione di "**gestione ordinaria**", l'articolo 73 del TUIR specifica che tale criterio è da intendersi come "*il continuo e coordinato compimento degli atti della gestione corrente riguardanti la società o l'ente nel suo complesso*".

Il criterio della gestione ordinaria in via principale, come rivelato dal Legislatore nella relazione illustrativa, si allinea all'orientamento di altri paesi Europei che lo impiegano nei casi in cui vi sia un effettivo radicamento della società o ente nel territorio, ma vi siano incertezze in merito al luogo di direzione effettiva. Per atti di gestione corrente si devono intendere quegli atti che si ricollegano al normale funzionamento della società o ente nel suo complesso. L'aggiunta della locuzione "in via principale", invece, consente la coesistenza con la figura della stabile organizzazione, che potrebbe aversi con la gestione corrente di un ramo di impresa.

L'introduzione di questi due criteri segna il superamento del criterio della sede dell'amministrazione e dell'oggetto dell'attività, nozioni foriere in passato di significative difficoltà interpretative e applicative. Allo stesso tempo, secondo il Legislatore, il riferimento alla direzione effettiva e alla gestione ordinaria in via principale dovrebbe escludere, in sede interpretativa, ampliamenti ad ulteriori criteri di natura sostanziale.

Infine, si segnala che in aderenza con quanto previsto dall'art. 73, comma 3, il legislatore delegato è intervenuto anche sull'art. 5, comma 3, TUIR disponendo che si considerano residenti le **società di persone e le associazioni** che per la maggior parte del periodo di imposta hanno nel territorio dello Stato la sede legale o la sede di direzione effettiva o la gestione ordinaria in via principale.

L'art. 5 del D.Lgs. n. 209 del 27 dicembre 2023, entrato in vigore lo scorso 29 dicembre 2023, ha apportato rilevanti modifiche al regime agevolativo applicabile ai lavoratori *impatriati*.



L'art. 5 del D.Lgs. n. 209 del 27 dicembre 2023, entrato in vigore lo scorso 29 dicembre 2023, ha apportato rilevanti modifiche al regime agevolativo applicabile ai lavoratori *impatriati*.

Le novità introdotte concernono, anzitutto, i nuovi requisiti di accesso al regime agevolativo, che possono essere così sintetizzati:

- a) i lavoratori si impegnano a risiedere fiscalmente in Italia per un periodo di tempo di quattro anni (a fronte dei due anni previsti dalla previgente disposizione normativa);
- b) i lavoratori non devono essere stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento (eccetto che per le casistiche di seguito illustrate);
- c) l'attività lavorativa è prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato;
- d) i lavoratori sono in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione, come definiti dal decreto legislativo 28 giugno 2012, n. 108 e dal decreto legislativo 9 novembre 2007, n. 206.

Con riferimento al requisito b), il Decreto introduce, recependo i pareri pervenuti dalla commissione competente, delle misure specifiche, in termini di requisiti minimi di permanenza all'estero, nei casi in cui il lavoratore presti l'attività lavorativa nel territorio dello Stato 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.

Tali requisiti minimi di permanenza all'estero sono di:

- 1) sei 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;
- 2) sette 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.

Il Legislatore, al comma 2, delimita la nozione di gruppo precisando che “*si considerano appartenenti allo stesso gruppo i soggetti tra i quali sussiste un rapporto di controllo diretto o indiretto ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile ovvero che, ai sensi della stessa norma, sono sottoposti al comune controllo diretto o indiretto da parte di un altro soggetto*”.

Conseguentemente, la nuova formulazione sembrerebbe non richiedere che, a fronte del trasferimento in Italia, si instauri un rapporto di lavoro nuovo con diverso datore di lavoro. Invero, la prestazione lavorativa può essere svolta in favore del medesimo soggetto estero o in favore di un soggetto appartenente allo stesso gruppo, con innalzamento, tuttavia, del periodo minimo di residenza estera pregressa poc'anzi esposto.

L'obiettivo, pertanto, risulta essere quello di introdurre dei vincoli più stringenti per il rientro all'interno di uno stesso gruppo multinazionale, ed, in particolare, per i rientri dai distacchi internazionali.

Con riguardo alle condizioni di cui alle lettere c) (*prevalenza delle prestazioni lavorative svolte in Italia*) e d) (*possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione del lavoratore*), riteniamo che possano rimanere, a tutt'oggi, validi, i chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria con la Circolare 17/2017 (*Parte II, § 3.3*).

Modifiche, coinvolgono, altresì, i redditi oggetto del regime agevolativo in questione. Dalla lettura del nuovo art. 5 del D.Lgs. n. 209/2023, i redditi oggetto della nuova disciplina sono costituiti dai redditi da lavoro dipendente, dai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, nonché dai redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni (eccetto le prestazioni non aventi natura professionale, tra cui i diritti d'autore che sembrerebbero essere esclusi). Non emerge, invece, alcun riferimento alla categoria reddituale dei redditi d'impresa che rimane, pertanto, esclusa dall'ambito applicativo della norma.

La norma introduce, al contempo, un limite annuo di 600.000 euro (pertanto, non relativo all'intero quinquennio), quale soglia di reddito di lavoro imponibile che soggiace alla detassazione agevolata nella percentuale del 50%, a differenza della previgente misura di esenzione del 70%.

In aggiunta, viene fissata al 60% la percentuale di esenzione fiscale nei casi in cui il lavoratore si trasferisce in Italia con un figlio minore e in caso di nascita di un figlio ovvero di adozione di un minore di età durante il periodo di fruizione del regime in questione.



In tale ultimo caso, il suddetto beneficio è fruito a partire dal periodo d'imposta in corso al momento della nascita o dell'adozione e per il tempo residuo di fruibilità dell'agevolazione. Siffatta agevolazione si applica a condizione che, durante il periodo di fruizione del regime da parte del lavoratore, il figlio minore di età, ovvero il minore adottato, sia residente nel territorio dello Stato.

Le nuove disposizioni si applicano ai soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2024 e nei successivi quattro periodi d'imposta. Un particolare regime transitorio è riservato a coloro che hanno trasferito la loro residenza anagrafica in Italia, ovvero l'iscrizione presso l'Anagrafe di un Comune italiano, entro il 31 dicembre 2023 e per i rapporti di lavoro sportivo il cui contratto sia stato stipulato entro la stessa data.

Pertanto, sebbene il D.Lgs. n. 209/2023 dichiari l'abrogazione dell'art. 16 D.lgs. n. 147/2015, (e del successivo articolo 5, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58), quest'ultimo trova tuttavia applicazione nei confronti di coloro che hanno conseguito la residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023, oltre che ai lavoratori che hanno esercitato l'opzione nelle annualità precedenti e che continuano a mantenere il regime previsto nell'annualità in cui è avvenuto di trasferimento della residenza in Italia.

Ciò considerato, in seguito alle novità introdotte dal D.lgs. 209/2023, a partire dal 2024 si determina la coesistenza di tre differenti regimi applicativi:

- i trasferimenti di residenza in Italia avvenuti fino al 29.4.2019 (ex art. 16, D.lgs. 147/2015, ante modifica D.L. 34/2019);
- i trasferimenti di residenza in Italia avvenuti dal 30.4.2019 e fino al 2023 (ex art.16, D. Lgs. 147/2015, post modifica D.L. 34/2019);
- i trasferimenti di residenza avvenuti dal 2024 (nuovo regime ex art.5, D.Lgs. 209/2023), fatta eccezione per i soggetti che, avendo trasferito la residenza anagrafica entro il 31.12.2023, possono ancora fruire del regime di cui all'art. 16 del D.Lgs. 147/2015.

Per quanto attiene alla proroga del regime agevolativo, il comma 10, art. 5, conferma che per i soli soggetti che trasferiscono la propria residenza anagrafica nell'anno 2024, le disposizioni agevolative si applicano per ulteriori tre periodi di imposta nel caso in cui il contribuente sia divenuto proprietario, entro il 31 dicembre 2023 e, comunque, nei dodici mesi precedenti al trasferimento, di un'unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in Italia. In tal caso i redditi, negli ulteriori tre periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare.

La disposizione in esame conferma la precedente posizione con riguardo ai cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) durante il periodo minimo di permanenza all'estero richiesto dalla norma al comma 1. Tali soggetti, ancorché non iscritti all'AIRE, sono ammessi al regime laddove abbiano avuto la residenza in uno Stato estero ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.

Infine, permane totalmente invariata l'agevolazione per il rientro in Italia di ricercatori e docenti di cui all'art. 44 del D.L. n. 78/2010.

## CONTATTI

Viale Abruzzi, 94  
20131 Milano  
Tel. 02 58 20 10

**BDO Tax S.r.l. Stp**  
[centrostudi@bdo.it](mailto:centrostudi@bdo.it)

BDO è tra le principali organizzazioni internazionali di servizi alle imprese.

La Tax News viene pubblicata con l'intento di tenere aggiornati i clienti sugli sviluppi in ambito fiscale. Questa pubblicazione non può, in nessuna circostanza, essere associata, in parte o in toto, ad un'opinione espressa da BDO. Nonostante l'attenzione con cui è preparata, BDO non può essere ritenuta responsabile di eventuali errori od omissioni contenuti nel documento. La redazione di questo numero è stata completata il giorno 21 gennaio 2024.

BDO Tax S.r.l. Stp, società tra professionisti, è membro di BDO International Limited, società di diritto inglese (company limited by guarantee), e fa parte della rete internazionale BDO, network di società indipendenti. BDO è il marchio utilizzato dal network BDO e dalle singole società indipendenti che ne fanno parte.

© 2024 BDO (Italia) - Tax News - Tutti i diritti riservati.

[www.bdo.it](http://www.bdo.it)



Vuoi ricevere la TaxNews  
e altre notizie da BDO  
direttamente via email?  
Iscriviti alle nostre mailing list.

