

Art. 2 Soggetti passivi

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, 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.

Commento di Lorenzo del Federico

Sommario: 1. Illustrazione della norma - 2. Ambito soggettivo e nozione di residenza fiscale - 2.1. Residenza fiscale - 2.1.1. Requisito temporale - 2.1.2. Iscrizione all'anagrafe della popolazione residente - 2.2. Cittadini italiani con dimora all'estero - 3. Requisiti formali e vicende sostanziali: questioni controversie - 3.1. Gli orientamenti giurisprudenziali e di prassi - 4. Trasferimento della residenza in Paesi a fiscalità privilegiata e presunzione di permanenza in Italia - 4.1. Stati o territori a fiscalità privilegiata - 5. Le convenzioni internazionali.

1. Illustrazione della norma

L'individuazione dei soggetti passivi è un tratto caratterizzante di ogni tributo. Per quanto riguarda l'IRPEF sono **soggetti passivi tutte le persone fisiche residenti e non residenti nel territorio dello Stato**, indipendentemente dall'età, dal sesso, dallo stato civile o dalla cittadinanza. Si tratta di un aspetto comune alla struttura delle imposte sui redditi delle persone fisiche in quasi tutti i Paesi, con la significativa eccezione degli Stati Uniti, che attribuiscono particolare rilevanza alla cittadinanza.

La distinzione fra residenti e non residenti assume comunque notevole importanza ai fini della determinazione della base imponibile ex art. 3 del TUIR, laddove si fronteggiano il principio di tassazione del reddito globale, per i residenti, ed il principio di tassazione dei soli redditi prodotti nel territorio dello Stato (art. 23 TUIR), per i non residenti.

La disposizione è strutturata in tre commi incentrati, nell'ordine, sull'ambito soggettivo dell'imposta, sul concetto di residenza fiscale e su un particolare meccanismo presuntivo.

È necessario evidenziare in via preliminare che la disposizione in esame, così come tante altre norme del TUIR con tratti di transnazionalità, può trovare normale applicazione soltanto in assenza di convenzioni interazionali contro le doppie imposizioni (MARINO, La residenza nel diritto tributario, Padova, 1999, 191).

2. Ambito soggettivo e nozione di residenza fiscale

L'individuazione del normale **ambito soggettivo** dell'imposta non pone particolari problemi interpretativi, salve le specificità presenti nel TUIR a proposito di particolari profili soggettivi (coniugi e figli minori - art. 4, redditi prodotti in forma associata - art. 5 ecc.). Ovviamente sono soggetti passivi anche i contribuenti privi della capacità di agire, che nei rapporti con l'Agenzia delle Entrate saranno rappresentati da un tutore.

2.1. Residenza fiscale

Il tema centrale, su cui ruotano notevoli problematiche interpretative ed applicative, è quello della **nozione di residenza ai fini IRPEF**, alquanto divergente dalla nozione civilistica.

La residenza fiscale, come detto, viene disciplinata al comma 2, il quale è stato da ultimo modificato dal D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 in materia di Fiscalità internazionale, emanato nell'ambito della più ampia Riforma fiscale di cui alla Legge di Delega Fiscale (Legge 9 agosto 2023, n. 111, pubblicata in Gazzetta Ufficiale il 14 agosto ed entrata in vigore il giorno 29 dello stesso mese) che aveva previsto, all'art. 3, comma 1, lett. c) che:

"Nell'esercizio della delega di cui all'articolo 1 il Governo osserva, oltre ai principi e criteri direttivi generali di cui all'articolo 2, anche i seguenti ulteriori principi e criteri direttivi generali: [...] c) provvedere alla revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società come criterio di collegamento personale all'imposizione, al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni, nonché coordinarla con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia anche valutando la possibilità di adeguarla all'esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile".

Il suddetto D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 - entrato in vigore, ai sensi dell'art. 63, il giorno successivo alla sua pubblicazione in Gazzetta Ufficiale e, quindi, in data 29 dicembre 2023 - ha in specie sostituito il comma 2, dell'art. 2 TUIR, il quale, nella sua originaria formulazione prevedeva che dovessero essere considerati **residenti**, ai fini delle imposte sui redditi, le persone fisiche che **per la maggior parte del periodo d'imposta** (criterio temporale; ossia, 183 giorni nell'anno solare, o 184 in caso di anno bisestile):

- a) erano iscritte nelle **anagrafi** della popolazione residente;
- b) oppure avevano nello Stato il proprio **domicilio** ai sensi del codice civile, inteso quale luogo in cui una persona ha stabilito di fatto la **sede principale dei suoi affari ed interessi**, anche di carattere affettivo e familiare;

- c) oppure avevano nello Stato la propria **residenza** ai sensi del codice civile, inteso quale luogo in cui una persona ha stabilito la propria **dimora abituale**.

L'attuale previsione normativa considera invece residenti le **persone che per la maggior parte del periodo d'imposta**, tenendo conto anche delle frazioni di giorno (art. 7 TUIR):

- hanno la residenza ai sensi del codice civile (e quindi la dimora abituale) nel territorio dello Stato;
- hanno il **domicilio** nel territorio dello Stato, inteso ai fini dell'art 2 del TUIR (lo stesso comma 2 ne chiarisce la portata normativa) come il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona;
- sono **presenti nel territorio dello Stato**;
- sono iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle **anagrafi della popolazione residente**. In questo caso la residenza si presume, salvo prova contraria.

È pacifico che tali eventi non debbano coesistere, essendo sufficiente che se ne verifichi anche uno soltanto (Cass., Sez. Trib., 7 novembre 2001, n. 13803).

Tali criteri sono, dunque, tra loro alternativi.

L'attuale formulazione normativa, dunque, innova la previgente formulazione:

- non solo per ciò che attiene la **specificazione dell'elemento temporale**, chiarendo che debbano essere considerate anche le frazioni di giorno,
- ma anche in quanto **rimodula i criteri sostanziali alternativi**:
 - da un lato, **aggiungendo** ai precedenti tre criteri, anche quello della **presenza** nel territorio dello Stato. Si tratta di un requisito oggettivo e meramente fattuale, che valuta unicamente la presenza fisica del soggetto nello Stato a prescindere dalle ragioni della presenza stessa. L'Agenzia delle Entrate, nella Circolare n. 20 del 4 novembre 2024 ha chiarito come *"Nel caso in cui la presenza fisica risulti da una pluralità di dati fattuali, il contribuente potrà dimostrare, con documenti aventi eguale valenza probatoria, di avere effettivamente trascorso in Italia periodi che, cumulativamente considerati, non consentono di raggiungere il limite minimo di permanenza nel nostro Paese per la configurazione della residenza in Italia"*.
 - dall'altro lato, **specificando** il concetto di **domicilio**, inteso unicamente quale il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona, con estromissione, dunque, degli interessi della persona di natura economica (nella Relazione illustrativa al decreto si legge come il superamento del criterio civilistico del domicilio ha preso spunto dalla prassi internazionale e dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, che prediligono criteri di natura sostanziale). Inoltre, nella stessa Relazione si legge come *"l'inserimento nel TUIR di una definizione specifica di domicilio ha l'obiettivo di ridurre l'ampio contenzioso tributario venutosi a creare negli ultimi anni in virtù del rinvio contenuto nel vigente articolo 2 del TUIR al domicilio civilistico"* e alla maggiore o minore importanza attribuita alle relazioni familiari in luogo di quelle economiche;
 - dall'altro lato ancora, **specificando** la **possibilità di fornire prova contraria** in relazione al requisito dell'iscrizione alle **anagrafi della popolazione re-**

sidente. Nella Relazione illustrativa al decreto, sul punto, si legge come tale specificazione "permette di mitigare, ai fini della residenza, il puro dato formale dell'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente 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" (si veda infra il § 3.1.).

2.1.1. Requisito temporale

Per quanto riguarda il requisito temporale, della maggior parte del periodo di imposta, nell'IRPEF il **periodo** coincide con l'anno solare e quindi si deve fare riferimento ad un **periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno** (ovvero a 184 giorni per l'anno bisestile), non necessariamente continuativo (per i criteri di computo dei giorni v. Consiglio OCSE, Raccomandazione 24 ottobre 1991; Min. Fin., Circolare 17 agosto 1996, n. 201; ABRITTA - CACCIAPAGLIA - CARBONE - DE FUSCO - SIRIANNI, Testo Unico delle Imposte sui Redditi, Milano 2006, 12; AAVV., Le imposte sui redditi nel Testo Unico, diretto da M. LEO, Tomo I, Milano 2020, 6-8).

Anche la giurisprudenza penale, ai fini dell'accertamento della sussistenza dei reati in materia fiscale, ritiene che, ai sensi del combinato disposto dell'art. 2 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, e dell'art. 43 C.c., deve considerarsi soggetto passivo d'imposta il cittadino italiano che, pur risiedendo all'estero ed essendosi iscritto all'anagrafe dei residenti all'estero (A.I.R.E.), stabilisca in Italia, per la maggior parte del periodo d'imposta, il suo domicilio, inteso come la sede principale degli affari ed interessi economici nonché delle relazioni personali (Cass. Pen., Sez. III, 10 marzo 2021, n. 15314).

Il D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 ha modificato la norma nel senso di considerare, al fine del computo dei giorni valevoli per il calcolo della maggior parte del periodo di imposta, anche le **frazioni di giorno**; ciò significa che la presenza nel territorio dello Stato anche di una sola ora nell'arco di una giornata (ad esempio dalle 00:00 all'1:00) viene considerata ai fini del suddetto calcolo. L'Agenzia delle Entrate, con la Circolare n. 20/E/2024 ha chiarito, comunque, come debbano essere "*valutate particolari situazioni in cui la presenza sul territorio dello Stato è meramente temporanea od occasionale, come può avvenire, ad esempio, in ipotesi di scalo aereo nel territorio nazionale dovuto a una coincidenza per recarsi in un Paese estero*".

2.1.2. Iscrizione all'anagrafe della popolazione residente

Merita particolare attenzione il criterio per radicare la residenza fiscale in Italia, ovvero l'ordinario requisito dell'**iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente**, a norma della Legge 24 dicembre 1954, n. 1228, del D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223 e delle fondamentali disposizioni del codice civile. La disciplina dei registri anagrafici è stata poi adeguata al Codice dell'Amministrazione Digitale (D.Lgs. n. 82/2015) che, all'art. 62, prevede che sia istituita l'Anagrafe nazionale della popolazione residente (c.d. ANPR) presso il Ministero dell'Interno e che questa, gradualmente, subentri alle Anagrafi della popolazione residente e dell'AIRE. A gennaio 2022 i comuni italiani hanno completato la migrazione delle proprie anagrafi nell'Anagrafe Nazionale della Popolazione Residente (ANPR).

Come è noto una persona deve essere iscritta all'anagrafe quando ha nel Comune la **propria dimora abituale** (o, in mancanza di fissa dimora, il proprio domicilio), fermo restando che non cessano di appartenere alla popolazione residente le persone temporaneamente dimoranti all'estero per l'esercizio di occupazioni stagionali o per cause di durata limitata (in ogni caso le variazioni anagrafiche possono prescindere dalle istanze di parte ed essere conseguenza di accertamenti dell'amministrazione comunale - art. 15 D.P.R. n. 223/1989 cit.).

2.2. Cittadini italiani con dimora all'estero

I **cittadini italiani con abituale dimora all'estero** devono cancellarsi dall'anagrafe della popolazione residente e iscriversi all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE, Legge 27 ottobre 1988, n. 470 e D.P.R. 6 settembre 1989, n. 323).

Sono **esonerati** da tale obbligo (ex art. 1, commi 8 e 9, Legge n. 470/1988):

- i cittadini che si recano all'estero per **cause di durata limitata non superiore a dodici mesi**;
- i cittadini che si recano all'estero per **l'esercizio di occupazioni stagionali**;
- i **dipendenti dello Stato** in servizio all'estero e le **persone con essi conviventi**, secondo la specifica legislazione di settore (in merito v.: Agenzia Entrate, Circolare 17 novembre 2009, n. 48/E; AA.VV., Le imposte sui redditi nel Testo Unico cit., 23 ss.).

3. Requisiti formali e vicende sostanziali: questioni controverse

In tema di residenza fiscale emergono (sono emerse) frequenti **controversie** basate sul **difficile equilibrio tra requisiti formali e vicende sostanziali**, rispetto alle quali la giurisprudenza tende ad assumere posizioni smaccatamente pro Fisco, talvolta palesemente contraddittorie.

Alcune questioni essenziali ruotano (o ruotavano, almeno per ciò che attiene il domicilio secondo la definizione civilistica, oggi non più da considerare ai fini dell'art. 2 TUIR) intorno all'art. 43 C.c., secondo cui il domicilio è il luogo in cui una persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari ed interessi, anche morali e familiari (comma 1), mentre la residenza è il luogo in cui la persona ha la dimora abituale (comma 2). Ed al riguardo è chiaro che la residenza va considerata non soltanto dal punto di vista formale, ma anche in ragione delle vicende sostanziali.

Sono quindi di massima condivisibili (e sono stati infatti condivisi dal Legislatore della Riforma) gli orientamenti della giurisprudenza e della prassi che valorizzano i profili sostanziali e di effettività. Al riguardo, la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione all'AIRE non sono elementi di per sé sufficienti ad escludere la qualifica di soggetto passivo residente ai fini IRPEF. Si dovrà verificare se, a prescindere da tali requisiti formali, la persona abbia comunque mantenuto in Italia la propria dimora abituale, ovvero il centro principale dei propri affari o interessi (Min. Fin., Risoluzione 14 ottobre 1988, n. 1329). E, infatti, in tale contesto si è inserita la novella dell'art. 2, comma 2, in relazione al requisito formale dell'iscrizione alle anagrafi. Nella Circolare 20/E/2024 è stato specificato come *"Per effetto delle modifiche apportate dal Decreto, la nuova disposizione conferisce a tale criterio l'efficacia di presunzione relativa, lasciando al contribuente la possibilità di dimostrare che il dato formale è disatteso da una differente situazione fattuale"*.

3.1. Gli orientamenti giurisprudenziali e di prassi

Su tali basi la prassi ritiene che la cancellazione dall'anagrafe della popolazione residente e l'iscrizione nell'AIRE non costituisca elemento determinante per escludere la residenza nello Stato, giacché la residenza effettiva può essere desunta con ogni mezzo di prova, anche superando le risultanze dei registri anagrafici; per i cittadini italiani iscritti all'AIRE l'accertamento della qualità di soggetto fiscalmente residente in Italia si desume da una **valutazione complessiva degli atti o fatti riferibili al contribuente come, ad esempio:**

- l'assunzione di cariche societarie;
- la partecipazione a riunioni d'affari;
- l'iscrizione a circoli, associazioni ecc;
- i legami familiari o comunque affettivi;
- gli interessi economici in Italia;
- l'interesse a far rientrare proventi detenuti all'estero;
- l'intenzione di abitare in Italia desunta da atti o fatti concludenti ecc. (per la casistica v. Min. Fin., Circolare 2 dicembre 1997, n. 304/E, ed ampliamente AA.VV., Le imposte sui redditi nel Testo Unico cit., 17 ss.).

Questi orientamenti sostanzialistici della giurisprudenza e della prassi venivano prima della Riforma Fiscale però totalmente disattesi laddove si trattava di superare il dato formale dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente a favore del contribuente, che intendeva far valere la sua effettiva e reale residenza fiscale all'estero, nonostante il permanere del dato formale.

Infatti, la Corte di Cassazione, in conformità della prassi (Agenzia Entrate, Risoluzione 7 agosto 2008, n. 351/E; Risoluzione 6 luglio 2018, n. 51/E e Circolare 23 maggio 2017, n. 17/E) era rigidamente orientata a ritenere che:

"ai fini delle imposte sui redditi le persone iscritte nell'anagrafe della popolazione residente si considerano, in applicazione del criterio formale dettato dall'art. 2 d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917, in ogni caso residenti, e pertanto soggetti passivi d'imposta, in Italia, con la conseguenza che, ai fini predetti, essendo l'iscrizione indicata preclusiva di ogni ulteriore accertamento, il trasferimento della residenza all'Estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un Comune italiano" (Cass., sez. trib., 25 giugno 2018, n. 16634).

Il secondo comma dell'art. 2 del TUIR, che collega la qualità di residente all'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente, veniva concepito come **presunzione assoluta**, preclusiva di ogni ulteriore accertamento ai fini dell'individuazione del soggetto passivo di imposta, diversamente da quanto avviene ai fini civilistici, laddove le risultanze anagrafiche sono concordemente considerate idonee solo a dar luogo a presunzioni relative, superabili, pertanto, da adeguata prova contraria (in tal senso AA.VV., Le imposte sui redditi nel Testo Unico cit., 22 ss.; per la rigorosa giurisprudenza v. Cass., Sez. Trib., 16 gennaio 2015, n. 667, 28 ottobre 2015, n. 21970, n. 14434/2010; 20 aprile 2006, n. 9319, n. 13803/2001; v. altresì le risalenti Cass., Sez. I., 3 marzo 1999, n. 1783 e 6 febbraio 1998, n. 1215).

Frequentemente tale radicale orientamento pro Fisco giungeva addirittura ad ignorare l'applicabilità delle convenzioni contro le doppie imposizioni, fondando la ratio decidendi esclusivamente sulla norma interna, anche laddove risultasse configurabile un caso di doppia residenza da risolvere su base convenzionale (per le condivisibili critiche da parte della dottrina v.: MELIS, La nozione di residenza fiscale delle persone fisiche nell'ordinamento tributario italiano, in *Rass. trib.*, 1995, 1043; MAISTO, Iscrizione anagrafica e residenza fiscale ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, in *Riv. dir. trib.*, 1998, 221; MARINO, La residenza cit., 22; ARGINELLI - CUZZOLARO, Osservazioni (critiche) in merito alla sussistenza di una presunzione assoluta di residenza fiscale degli iscritti nelle anagrafi della popolazione residente, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 12-17). Ed era sorprendente notare come la Corte di Cassazione fosse più fiscalista dell'Agenzia delle Entrate, che di recente, in caso di mancata iscrizione all'AIRE, ha ammesso che, al fine di evitare la doppia imposizione, la residenza fiscale può essere accertata alla luce dei criteri individuati dalle norme convenzionali, superando l'ostacolo della presunzione ex art. 2, comma 2, TUIR (Risoluzione 25 giugno 2019, n. 203).

Come detto, il D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 è intervenuto sul punto, trasformando da assoluta in **relativa** la presunzione in questione, nell'ottica di allineare il dato normativo interno con quello convenzionale.

4. Trasferimento della residenza in Paesi a fiscalità privilegiata e presunzione di permanenza in Italia

Il comma 2 bis contempla una presunzione relativa, secondo cui **i cittadini italiani cancellati dall'anagrafe della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori esteri a regime fiscale privilegiato si presumono residenti in Italia**, salvo prova contraria (norma introdotta dall'art. 10, comma 1, Legge 23 dicembre 1998, n. 448).

Il contribuente deve quindi dimostrare *"l'assenza di quegli elementi di legame con il territorio dello Stato italiano ritenuti idonei, dalla giurisprudenza, a comprovare la residenza o il domicilio di un soggetto passivo; si tratta, in sostanza, degli stessi elementi di valutazione che l'Amministrazione finanziaria ha individuato per l'accertamento dei casi di trasferimento fittizio di residenza all'estero"* (così AA.VV., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico cit.*, 22, con rinvio alla Circolare n. 304/E/1997; v. altresì MARINO, *La residenza cit.*, 245).

Il riferimento ai "cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente" limita l'ambito applicativo della presunzione, escludendo chiaramente non solo i residenti non cittadini, ma anche coloro che hanno rinunciato alla cittadinanza.

Si ritiene che la norma abbia natura antielusiva, rispondendo alla esigenza di contrastare il trasferimento della residenza all'estero, per mere finalità di riduzione del carico fiscale e quindi privo di adeguate giustificazioni sostanziali.

La prassi ritiene che la presunzione si applichi anche nell'ipotesi in cui il cittadino italiano trasferisca la propria residenza in un primo tempo in uno Stato terzo a fiscalità ordinaria e poi in uno Stato a fiscalità privilegiata (Min. Fin., Circolare 24 giugno 1999 n. 140/E).

Infine, secondo l'Agenzia delle Entrate, lo *status* di residente fiscale del contribuente implica l'esame di circostanze di fatto da valutarsi complessivamente, vertenti

sulle relazioni personali e reali, e non può, pertanto, essere effettuato mediante interpello, ma solo in sede di eventuale accertamento (Risoluzione 7 agosto 2008, n. 351/E).

4.1. Stati o territori a fiscalità privilegiata

Per l'individuazione degli Stati o territori a fiscalità privilegiata si fa riferimento al D.M. 4 maggio 1999, così come aggiornato dai D.M. 27 luglio 2010 e 12 febbraio 2014, di seguito riportato:

Alderney	Guernsey	Polinesia Francese
Andorra	Hong Kong	Monaco
Anguilla	Isola di Man	Sark
Antigua e Barbuda	Isole Cayman	Seychelles
Antille Olandesi	Isole Cook	Singapore
Aruba	Isole Marshall	Saint Kitts e Nevis
Bahama	Isole Vergini Britanniche	Saint Lucia
Bahrein	Jersey	Saint Vincent e Grenadine
Barbados	Libano	Svizzera
Belize	Liberia	Taiwan
Bermuda	Liechtenstein	Tonga
Brunei	Macao	Turks e Caicos
Costa Rica	Malaysia	Tuvalu
Dominica	Maldive	Uruguay
Emirati Arabi Uniti	Maurizio	Vanuatu
Ecuador	Monserrat	Samoa
Filippine	Nauru	
Gibilterra	Niue	
Gibuti	Oman	
Grenada	Panama	

Si evidenzia, in relazione alla Svizzera, che l'art. 1, comma 1, Decreto 20 luglio 2023, ha previsto la sua eliminazione dall'elenco con efficacia dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 28 luglio 2023 (cioè con efficacia dal 1° gennaio 2024).

5. Le convenzioni internazionali

Nel nostro ordinamento, che si caratterizza perché è assente una specifica disposizione che vieti la doppia imposizione internazionale (ad eccezione di quanto previsto dall'art. 163, TUIR) esistono due distinti criteri di collegamento (tassazione del reddito mondiale per i residenti e su quello della territorialità per i non residenti) che, in certi casi, potrebbero generare problemi di **doppia imposizione** in relazione

alla medesima fattispecie: si fa riferimento al caso di un soggetto che, in base alla normativa interna di due Paesi, risulti essere residente fiscale in entrambi oppure, ancora, quando il reddito di provenienza estera di un contribuente residente fiscalmente in un determinato Stato sia tassato tanto nello Stato di residenza quanto nel Paese di produzione del reddito.

Tali fattispecie sono trattate secondo la disciplina dell'art. 165, TUIR che consente ai soggetti residenti di detrarre, dall'imposta dovuta in Italia, parte dell'imposta versata a **titolo definitivo** nello Stato estero.

Vi sono, inoltre, le **Convenzioni contro le doppie imposizioni**, ossia gli accordi tra Stati volti a disciplinare pattiziamente il regime fiscale applicabile.

In Italia, quasi tutte le Convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni sono conformi al **Modello OCSE** che prevede una apposita disposizione a cui ricorrere per stabilire lo Stato di residenza del contribuente. In particolare, l'art. 4, par. 1, della Convenzione stabilisce che l'espressione:

"residente in uno stato contraente" indica "ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata ad imposta a motivo del suo domicilio, residenza, sede di direzione o di ogni altro criterio di natura analoga. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono assoggettate ad imposta in questo Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato".

La norma, dunque, rinvia al concetto di **residenza fiscale** adottato dagli Stati contraenti, senza indicare quali siano i criteri in base ai quali un soggetto vada considerato residente. Qualora le normative domestiche confliggano tra loro, trovano applicazione le c.d. *tie-breaker rules*, dettate sempre dall'art. 4, par. 2 della Convenzione: queste disposizioni consentono prevedono che se una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti:

- a) detta persona è considerata residente dello Stato contraente nel quale ha una abitazione permanente. Quando essa dispone di una abitazione permanente in ciascuno degli Stati contraenti, è considerata residente dello Stato contraente nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette (centro degli interessi vitali);
- b) se non si può determinare lo Stato contraente nel quale detta persona ha il centro dei suoi interessi vitali, o se la medesima non ha una abitazione permanente in alcuno degli Stati contraenti, essa è considerata residente dello Stato contraente in cui soggiorna abitualmente;
- c) se detta persona soggiorna abitualmente in entrambi gli Stati contraenti ovvero non soggiorna abitualmente in alcuno di essi, essa è considerata residente dello Stato contraente del quale ha la nazionalità;
- d) se detta persona ha la nazionalità di entrambi gli Stati contraenti, o se non ha la nazionalità di alcuno di essi, le autorità competenti degli Stati contraenti risolvono la questione di comune accordo (procedura amichevole, di cui all'art. 25 della Convenzione stessa).

I criteri indicati dalle *tie-breaker rules* devono essere applicati secondo l'ordine gerarchico in cui sono enunciati e, pertanto, è impossibile applicare i criteri successivi al primo qualora quest'ultimo sia stato soddisfatto.

Orientamenti giurisprudenziali		
Sentenze citate	Conformi	Difformi
Cass. Sez. V, Sent. 7 novembre 2001, n. 13803		
Cass. Pen. Sez. III, Sent. 10 marzo 2021, n. 15314		
Cass. Sez. I, 5 febbraio 1985, n. 791	Cass. SS.UU. 28 ottobre 1985, n. 5292; Cass. Sez. II, 14 marzo 1986, n. 1738	
Cass. Sez. V, 14 aprile 2008, n. 9856	Cass. Sez. V, 19 maggio 2010, n. 12259; Cass. Sez. V, 15 giugno 2010, n. 14434; Cass. Sez. V, 4 settembre 2013, n. 20285; Cass. Sez. V, 21 gennaio 2015, n. 961	
Cass. Sez. V, 15 marzo 2013, n. 6598		
Cass. Sez. V, 25 giugno 2018, n. 16634		
Cass. Sez. V, 16 gennaio 2015, n. 667	Cass. Sez. Trib., 28 ottobre 2015, n. 21970; 20 aprile 2006, n. 9319; Cass. Sez. I, 3 marzo 1999, n. 1783 e 6 febbraio 1998, n. 1215	

Art. 3 Base imponibile

1. *L'imposta si applica sul reddito complessivo del soggetto, formato per i residenti da tutti i redditi posseduti al netto degli oneri deducibili indicati nell'art. 10 e per i non residenti soltanto da quelli prodotti nel territorio dello Stato.*
2. *In deroga al comma 1 l'imposta si applica separatamente sui redditi elencati nell'art. 16 [ora art. 17], salvo quanto stabilito nei commi 2 e 3 dello stesso articolo.*
3. *Sono in ogni caso esclusi dalla base imponibile:*
 - a) *i redditi esenti dall'imposta e quelli soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva;*
 - b) *gli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli spettanti al coniuge in conseguenza di separazione legale ed effettiva o di annullamento, scioglimento o cessazione degli effetti civili del matrimonio, nella misura in cui risultano da provvedimenti dell'autorità giudiziaria;*
 - c) *(abrogata);*
 - d) *gli assegni familiari e l'assegno per il nucleo familiare, nonché, con gli stessi limiti e alle medesime condizioni, gli emolumenti per carichi di famiglia comunque denominati, erogati nei casi consentiti dalla legge;*
 - d-bis) *la maggiorazione sociale dei trattamenti pensionistici prevista dall'art. 1 della Legge 29 dicembre 1988, n. 544;*
 - d-ter) *le somme corrisposte a titolo di borsa di studio dal Governo italiano a cittadini stranieri in forza di accordi e intese internazionali.*

Commento di Caterina Verrigni

Sommario: 1. Generalità - 2. Determinazione della base imponibile per i soggetti residenti in Italia - 2.1. Il c.d. worldwide taxation principle - 3. Determinazione della base imponibile per i soggetti non residenti in Italia - 4. Redditi soggetti a tassazione separata - 4.1. Redditi che possono concorrere al reddito complessivo - deroga - 4.2. Redditi che possono concorrere al reddito complessivo - scelta Agenzia - 5. Redditi esclusi dalla base imponibile - 5.1. Redditi esenti e redditi soggetti a ritenuta di imposta - 5.2. Assegni per il mantenimento dei figli e assegni familiari - 5.3. Maggiorazione dei trattamenti pensionistici - 5.4. Borse di studio - 5.5. Regime fiscale lavoratori "impatriati".

1. Generalità

La norma individua un **criterio generale di determinazione della base imponibile delle persone fisiche.**

Si prevede una differenziazione tra i redditi prodotti da soggetti residenti nel territorio dello Stato, tassati, tenendo conto del principio di progressività di cui all'art. 53, comma 2, Cost., e quello dei redditi prodotti da soggetti non residenti che saranno tassati con un criterio proporzionale.

I criteri di determinazione del reddito complessivo lordo sono specificati nel successivo art. 8, mentre la disciplina degli oneri deducibili (il cui ammontare va sottratto dal reddito complessivo lordo per la determinazione della base imponibile) è contenuta nell'art. 10.

2. Determinazione della base imponibile per i soggetti residenti in Italia

In base a quanto previsto dall'art. 3, comma 1, dell'articolo in esame, per i soggetti residenti, la **base imponibile** è costituita sull'ammontare del **reddito complessivo** prodotto dal soggetto **al netto di oneri deducibili** (articolo 10, TUIR) e del **reddito da abitazione principale** con le relative pertinenze (comma 3-bis, citato articolo 10).

La base imponibile è, pertanto, così determinata:

**reddito complessivo - oneri deducibili - reddito relativo all'abitazione
principale con relative pertinenze**

2.1. Il c.d. worldwide taxation principle

Dalla formulazione del medesimo comma, emerge che l'imposizione personale per i residenti si caratterizza per il principio della globalità (principio di tassazione su base mondiale, cd. **worldwide taxation principle**), nel senso che vengono ricompresi nella base imponibile tutti i redditi del soggetto ovunque prodotti, a prescindere:

- dalla natura;
 - dal luogo di produzione;
- e indipendentemente dal loro godimento in Italia.

Se un reddito prodotto all'estero da un soggetto residente in Italia viene tassato nello Stato estero "fonte", si possono creare **fenomeni di doppia imposizione**, in assenza di Convenzioni contro la doppia imposizione. Per arginare tale situazione, l'art. 165, TUIR, riconosce un credito di imposta per il reddito prodotto all'estero.

3. Determinazione della base imponibile per i soggetti non residenti in Italia

La base imponibile IRPEF per i soggetti non residenti in Italia è costituita solamente dai **redditi prodotti nel territorio dello Stato**. La giustificazione costituzionale della tassazione dei soggetti non residenti si desume dall'art. 53, Cost., laddove si afferma che "tutti" devono concorrere alla spesa pubblica. I redditi tassabili prodotti dai soggetti esteri sono quelli individuati secondo i criteri di localizzazione di cui all'art. 23, TUIR. Delle deduzioni previste dall'art. 10, TUIR, al netto delle quali va calcolata la base imponibile per i soggetti residenti, solo alcune, espressamente indicate dall'art. 24, comma 2, TUIR, concorrono a formare la base imponibile per i non residenti (Cass. 7 novembre 2005, n. 21569).

Per l'art. 23, TUIR si considerano prodotti nel territorio dello Stato:

- a) i redditi fondiari;
- b) i redditi di capitale corrisposti dallo Stato, 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;

- c) i redditi di **lavoro dipendente** prestato nel territorio dello Stato, compresi i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- d) i redditi di **lavoro autonomo** derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato;
- e) i redditi di **impresa** derivanti da attività esercitate nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni;
- f) i redditi **diversi** derivanti da attività svolte nel territorio dello Stato e da beni che si trovano nel territorio stesso, nonché le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti.

4. Redditi soggetti a tassazione separata

Il secondo comma dell'art. 3, individua una **deroga** alla determinazione della base imponibile ai fini IRPEF. Si prevede, infatti, che siano tassati separatamente (di conseguenza con concorrano a formare il reddito complessivo, ma per essi la base imponibile viene determinata autonomamente) i redditi tassativamente indicati nell'art. 17, TUIR. La *ratio* della norma risiede nella volontà del Legislatore di non gravare eccessivamente il contribuente, includendo nella base imponibile redditi maturati nell'arco di più anni di imposta. Per tali redditi si applica una tassazione più favorevole per il contribuente, sottraendoli al rigido sistema della progressività dell'imposta personale. La disciplina della tassazione separata ha quindi lo scopo di evitare che i redditi maturati nel corso di più annualità, ma percepiti in un'unica soluzione, incidano nella determinazione del reddito relativo all'anno della riscossione, determinando un picco non fisiologico dello stesso, con la conseguente applicazione di un'aliquota superiore a quella propria del reddito di periodo (Cass. 12 novembre 2001, n. 14000).

4.1. Redditi che possono concorrere al reddito complessivo - deroga

Si precisa che la norma, per effetto del rinvio ai commi 2 e 3, consente al contribuente di **escludere dalla tassazione separata, e di far concorrere alla formazione ordinaria del reddito complessivo IRPEF, i redditi indicati dalla lett. d) alla lett. f), dell'art. 17, primo comma, TUIR, ossia:**

indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche (lettera d)
--

indennità percepite per la cessazione di funzioni notarili, (lettera e)

indennità percepite dai lavoratori subordinati sportivi al termine dell'attività sportiva, se non rientranti tra le indennità indicate alla lettera a) (lettera f).

Tale possibilità è ammessa anche per i redditi di cui alle lettere da g) ad *n-bis*) dello stesso articolo non conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali, ossia:

plusvalenze, compreso il valore di avviamento, realizzate mediante cessione a titolo oneroso di aziende possedute da più di 5 anni e redditi conseguiti in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, di imprese commerciali esercitate da più di 5 anni (lettera g);

plusvalenze di cui alla lettera b), comma 1, art. 81 realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione (lettera g-bis)
corrispettivi di cui all'articolo 54, comma 1-quater, se percepiti in unica soluzione (lettera g-ter);
indennità per perdita dell'avviamento spettanti al conduttore in caso di cessazione della locazione di immobili urbani adibiti ad usi diversi da quello di abitazione e indennità di avviamento delle farmacie spettanti al precedente titolare (lettera h);
indennità spettanti a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, dei danni consistenti nella perdita di redditi relativi a più anni (lettera i);
redditi compresi nelle somme attribuite o nel valore normale dei beni assegnati ai soci delle società indicate nell'art. 5 nei casi di recesso, esclusione e riduzione del capitale o agli eredi in caso di morte del socio, e redditi imputati ai soci in dipendenza di liquidazione, anche concorsuale, delle società stesse, se il periodo di tempo intercorso tra la costituzione della società e la comunicazione del recesso o dell'esclusione, la deliberazione di riduzione del capitale, la morte del socio o l'inizio della liquidazione è superiore a 5 anni (lettera l);
redditi compresi nelle somme o nel valore normale dei beni attribuiti alla scadenza dei contratti e dei titoli di cui alle lettere a), b), f) e g) del comma 1 dell'art. 41, quando non sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, se il periodo di durata del contratto o del titolo è superiore a 5 anni (lettera n);
somme conseguite a titolo di rimborso di imposte o di oneri dedotti dal reddito complessivo o per i quali si è fruito della detrazione in periodi di imposta precedenti. La presente disposizione non si applica alle spese rimborsate di cui all'art. 13-bis, comma 1, lettera c); quinto e sesto periodo (lettera n-bis).

4.2. Redditi che possono concorrere al reddito complessivo - scelta Agenzia

Diversamente, per gli altri redditi di cui all'art. 17, primo comma, TUIR, lett. a), b) e c), ossia:

- le indennità e le somme di fine rapporto di lavoro dipendente e di collaborazioni coordinate e continuative;
- gli emolumenti arretrati, se corrisposti da soggetti che hanno l'obbligo di effettuare le ritenute;

L'opzione fra tassazione ordinaria o separata sarà effettuata direttamente dall'Amministrazione finanziaria nel momento in cui procede alla tassazione definitiva.

5. Redditi esclusi dalla base imponibile

Il comma 3, fa una **elencazione tassativa di redditi che non concorrono alla formazione della base imponibile**. L'espressa esclusione di taluni redditi dalla base imponibile risponde alla volontà del Legislatore di delimitare il presupposto dell'imposta, escludendo dallo stesso redditi che, sebbene per definizione vi rientrereb-

bero, appaiono estranei alla *ratio* del tributo. Tuttavia, nel caso di specie, le ipotesi contemplate rispondono a ragioni differenti.

5.1. Redditi esenti e redditi soggetti a ritenuta di imposta

I redditi **esenti** non rappresentano una categoria ben delimitata ma sono quelli **disciplinati all'interno delle singole leggi speciali** di imposta che li considerano come tali. Tuttavia, **la maggior parte dei redditi esenti è individuata dal D.P.R. n. 601/1973**, che continua a trovare applicazione nell'ambito delle imposte sul reddito (es. i redditi degli ambasciatori e degli agenti diplomatici degli Stati esteri accreditati in Italia, i redditi delle rappresentanze diplomatiche, ecc.).

Altri redditi esenti sono quelli previsti all'interno di variegate leggi speciali, le quali prevedono particolari forme di esenzione. A titolo esemplificativo e non esaustivo si riportano di seguito quelle più significative:

- le agevolazioni a favore delle imprese dello spettacolo (Legge n. 163/1985);
- gli onorari di componenti gli uffici elettorali (Legge n. 70/1980);
- le elargizioni previste per le vittime del terrorismo e della criminalità organizzata (Legge n. 302/1990);
- le integrazioni per differenza cambio delle prestazioni previdenziali a favore dei pensionati di Campione d'Italia (Legge n. 272/1991);
- la maggiorazione sui corrispettivi che ragionieri ed esperti commerciali versano alla Cassa previdenziale (Legge n. 414/1991);
- le somme corrisposte a titolo di pensione, assegno o indennità che hanno natura risarcitoria e non costituiscono reddito (D.P.R. n. 915/1978);
- l'assegno vitalizio corrisposto a chi subisce una invalidità permanente non inferiore ad un quarto della capacità lavorativa (Legge n. 407/1998).

L'esclusione dalla base imponibile dei redditi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva risponde all'esigenza di evitare ipotesi di duplicazione d'imposta. Si tratta di due fattispecie che attuano una tassazione a titolo definitivo. Il reddito non sarà tassato secondo i principi di personalità e progressività, ma scontrerà una imposta proporzionale in misura fissa. Nello specifico, la ritenuta alla fonte a titolo di imposta (art. 3, D.P.R. n. 600/1973) rappresenta una forma di riscossione mediante la quale la tassazione di certi redditi viene effettuata nel momento in cui avviene l'erogazione. Lo scopo di tale forma di tassazione è quello di semplificare i rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente il quale, viene esonerato da una serie di obblighi formali (es. presentazione della dichiarazione); inoltre, si riducono i margini di evasione, consentendo all'Erario un maggior gettito (sostanzialmente si anticipa il prelievo al momento dell'erogazione del reddito); da ultimo, l'intento è anche quello di voler agevolare la tassazione di alcune categorie reddituali per fini sociali o per promuovere determinati settori (es. redditi di capitale, vincite, premi, ecc.).

Le imposte sostitutive sono quelle imposte che si applicano in luogo di altri tributi. Si tratta di una forma di tassazione derogatoria rispetto al regime ordinario, normalmente prevista all'interno della disciplina di singole leggi d'imposta. Lo scopo è sempre quello di voler facilitare i rapporti tra l'Amministrazione finanziaria e il contribuente.

5.2. Assegni per il mantenimento dei figli e assegni familiari

L'esclusione dalla formazione della base imponibile degli assegni periodici spettanti al coniuge e destinati al mantenimento dei figli, risultante da un provvedimento dell'autorità giudiziaria, è stata introdotta per coordinare i criteri di determinazione della base imponibile di cui all'art. 3, TUIR, con la disposizione (art. 10, comma 1, lett. c), TUIR), che non consente di dedurre dal reddito dell'erogante i suindicati assegni periodici in virtù del principio della simmetria.

Per espressa previsione dell'art. 3, D.P.R. n. 42/1988 che ha recepito l'orientamento della prassi ministeriale (Risoluzione 25 marzo 1981, n. 145, *contra* Cass., Sez. I, 23.6.1980, n. 3934), se dal provvedimento del giudice non risulta diversamente, **gli assegni si considerano destinati al mantenimento dei figli solo per metà del loro ammontare**. Conseguentemente, solo per metà del loro ammontare saranno esclusi dalla determinazione della base imponibile IRPEF. L'Amministrazione finanziaria ha altresì specificato che il regime di esclusione si applica anche con riferimento agli assegni periodici destinati al mantenimento dei figli naturali, purché risulti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria (Circolare Agenzia Entrate 13 maggio 2011, n. 20/E).

5.3. Maggiorazione dei trattamenti pensionistici

La norma esclude dalla base imponibile IRPEF la maggiorazione sociale dei trattamenti pensionistici, disciplinata dall'art. 1, Legge n. 544/1988, riservata ai titolari che hanno superato i 65 anni di età e che sono in possesso di redditi non superiori a soglie prestabilite ed in presenza di determinate condizioni. Per il calcolo si tiene conto dei redditi di qualsivoglia natura, compresi i redditi:

- esenti da imposta (es. pensione di invalidità);
- soggetti a ritenuta alla fonte a titolo di imposta o ad imposta sostitutiva (es. interessi bancari, rendite da titoli di Stato);

mentre, per es. non rilevano gli assegni, per il nucleo familiare.

5.4. Borse di studio

La Legge finanziaria 2007 (Legge n. 296/2006), ha integrato l'elencazione dei redditi esclusi dalla formazione della base imponibile, inserendovi i redditi derivanti da borse di studio corrisposte dal Governo italiano a cittadini stranieri in forza di accordi e intese internazionali. La particolarità della fattispecie è che, a differenza delle altre ipotesi di esclusione applicabili ai residenti, per i quali vige il principio della tassazione del reddito mondiale, questa è riferibile a **soggetti stranieri**.

Per l'Amministrazione finanziaria, la "corresponsione" va intesa nel senso che la concessione delle borse di studio deve scaturire da una espressa volontà governativa e che le stesse devono essere finanziate dai Ministeri o da altri enti governativi, utilizzando risorse economiche ben individuate (Risoluzione Agenzia Entrate 8 agosto 2008, n. 356/E).

È stato altresì precisato che possono beneficiare del regime di esclusione per es. le somme erogate a cittadini stranieri laureandi o laureati in lingua e letteratura italiana, in presenza di protocolli bilaterali tra l'Italia ed altri Stati europei, nonché le borse di studio erogate per l'attuazione del programma di cooperazione e mobilità

nel settore dell'istruzione superiore, finanziate dall'UE ed erogate dalle università italiane quali amministrazioni pubbliche deputate alla formazione universitaria e post-universitaria (Risoluzione Agenzia Entrate 23 aprile 2009, n. 109/E).

5.5. Regime fiscale lavoratori "impatriati"

Il D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 (art. 5), ha previsto un nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati in relazione al quale i redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati e quelli di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di attività professionali, se prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato, entro il limite annuo di 600.000 euro concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare. Nel nostro Ordinamento tributario è presente un regime fiscale di favore per i lavoratori c.d. "impatriati" ovvero quei lavoratori che trasferiscono la residenza in Italia (si veda Circolare Agenzia delle Entrate, 23 maggio 2017 n. 17).

Al fine di agevolare il rientro in Italia di tali lavoratori, il legislatore ha previsto la riduzione della base imponibile (50%) sui redditi che produrranno in Italia, entro il limite annuo di 600.000 euro se sussistono le seguenti condizioni:

- a) i lavoratori non devono essere stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e devono impegnarsi a risiedere fiscalmente nel territorio dello Stato per almeno cinque anni;
- b) l'attività lavorativa deve essere svolta nel territorio dello Stato in virtù di un nuovo rapporto di lavoro che si va ad instaurare con un soggetto diverso dal datore di lavoro estero prima del trasferimento e che non faccia parte, del suo stesso gruppo (si specifica che i lavoratori che rientrano in Italia in società dello stesso gruppo godranno delle agevolazioni solo se la permanenza all'estero sarà stata pari a sei periodi d'imposta nel caso in cui non fossero mai stati dipendenti dello stesso gruppo; sette periodi d'imposta nel caso in cui già prima del trasferimento all'estero, fossero impiegati in Italia presso lo stesso gruppo);
- c) l'attività lavorativa deve essere prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato;
- d) i lavoratori devono essere in possesso requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dal D.Lgs. 28 giugno 2012, n. 108, e dal D.Lgs. 9 novembre 2007, n. 206 (professioni regolamentate, imprenditori, alta dirigenza, professioni intellettuali, scientifiche e di elevata specializzazione, ecc.) attestata dal paese di provenienza e riconosciuta in Italia.

La nuova formulazione prevede che si instauri rapporto di lavoro nuovo con diverso datore di lavoro (fatte salve le società infragrupo).

Resta confermata, invece, la norma per cui il beneficio fiscale spetta:

1. ai cittadini italiani iscritti all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE),
2. a quelli che non sono iscritti all'AIRE purché siano stati fiscalmente residenti in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni nel periodo di tre anni richiesto dal comma 1, lettera a).

L'agevolazione si applicherebbe sempre nel rispetto delle condizioni e dei limiti previsti dai regolamenti UE per gli aiuti di Stato rientranti nel de minimis.

Per chi rientra e ha almeno un figlio minore o diventa genitore, anche adottivo, nel periodo di fruizione del regime la riduzione fiscale salirà al 60%.

Inoltre per chi trasferisce la residenza anagrafica nel 2024 lo sconto fiscale si applica per tre ulteriori periodi d'imposta in caso di acquisto di un immobile adibito ad abitazione principale in Italia nei 12 mesi precedenti il trasferimento.

Orientamenti giurisprudenziali		
Sentenze citate	Conformi	Difforni
Cass. 7 novembre 2005, n. 21569		
Cass. 12 novembre 2001, n. 14000		
Cass., Sez. I, 23 giugno 1980, n. 3934		