PARTE I

CRITERI GENERALI PER LA INDIVIDUAZIONE DELLA RESIDENZA

Tutte le agevolazioni in esame presuppongono il trasferimento della residenza in Italia da parte del soggetto che ne fruisce, ossia l'instaurazione di un collegamento sostanziale con il territorio dello Stato, che implichi un'interazione effettiva con la realtà italiana. Inoltre, richiedono che, prima del trasferimento nel territorio dello Stato, la persona fisica abbia mantenuto la residenza fiscale all'estero per un periodo di tempo minimo, variabile a seconda dell'agevolazione interessata.

In particolare, nell'individuare i soggetti che possono beneficiare degli incentivi, le diverse norme (ad eccezione della legge n. 238 del 2010, in via di esaurimento) richiedono, che questi trasferiscano la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del TUIR. Il richiamo al TUIR implica che debba farsi riferimento al concetto di residenza valido ai fini reddituali. Il citato articolo 2, al comma 2, considera residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Le nozioni di residenza e domicilio contenute nell'articolo 2, comma 2, del TUIR sono mutuate dalla disciplina civilistica, che definisce la prima come il luogo di dimora abituale e il secondo come la sede principale dei propri affari e interessi (cfr. articolo 43 del codice civile).

Le condizioni appena indicate sono tra loro alternative; pertanto, la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

Tenuto conto della rilevanza del solo dato dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, il soggetto che non si è mai cancellato da tale registro non può essere ammesso alle agevolazioni in esame.

L'accesso ai regimi agevolativi è consentito, altresì, alle persone fisiche, in grado di vincere la presunzione di residenza in Italia di cui al comma 2-*bis* dell'articolo 2 del TUIR. Tale ultima disposizione stabilisce che si considerano residenti, salvo prova contraria, anche i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto ministeriale 4 maggio 1999.

Come chiarito dalla Circolare del Ministero delle finanze del 24 giugno 1999, n. 140, paragrafo 2, la residenza fiscale è ritenuta, in via presuntiva, sussistente per coloro che siano anagraficamente emigrati in uno degli anzidetti Stati o territori.

La presunzione stabilita dal predetto comma 2-*bis*, lungi dal creare un ulteriore *status* di residenza fiscale, introduce un criterio presuntivo ai fini del radicamento della residenza stessa. In altri termini, il legislatore, attraverso l'introduzione di una presunzione legale relativa, ha diversamente ripartito l'onere probatorio fra le parti, ponendolo a carico dei contribuenti, cittadini italiani, trasferiti nei suddetti Paesi, al fine di evitare che le risultanze di ordine meramente formale prevalgano sugli aspetti sostanziali.

A mente del predetto comma 2-*bis*, l'onere della controprova riguarda tutti i soggetti che siano emigrati in uno degli Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, anche quando l'emigrazione sia avvenuta transitando anagraficamente per un altro Stato.

La persona fisica che si trasferisce in Italia provenendo da uno dei Paesi elencati nel d.m. 4 maggio 1999 o che vi è stata residente anche per un solo periodo d'imposta, può usufruire di uno dei regimi agevolativi in esame, purché non sia stata effettivamente residente in Italia nel periodo stabilito dalla norma[1]

[1] Fatta eccezione per quanto previsto dalla legge n. 238 del 2010 che riserva il regime agevolativo ai soli cittadini dell'Unione Europea e dall'attuale formulazione dell'articolo 16, comma 2, del decreto legislativo n. 147 del 2015 che riserva il regime agevolativo ai cittadini dell'Unione Europea e ai cittadini di Stati diversi da quelli dell'Unione Europea, con i quali sia in vigore una Convenzione per evitare le

(per gli approfondimenti relativi alla acquisizione della residenza si rinvia alle indicazioni fornite con le circolari ministeriali del 2 dicembre 1997, n. 304, e del 24 giugno 1999 n. 140). La prova della effettiva residenza all'estero deve essere fornita a richiesta degli uffici dell'Agenzia in fase di controllo, fermo restando quanto precisato per i contribuenti che optano per il regime di cui all'articolo 24-*bis* del TUIR nella parte III, paragrafo 3, della presente circolare.

Gli incentivi in esame si applicano a decorrere dal periodo di imposta in cui il soggetto diviene fiscalmente residente in Italia (salvo quanto chiarito nella Parte III in relazione al regime di cui all'articolo 24-*bis* del TUIR), avendo riguardo al periodo di vigenza dei singoli regimi e alla durata degli stessi. Considerato che per le persone fisiche il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, un soggetto che si sia trasferito in Italia dopo il 2 luglio (dopo il 1° luglio nel caso di anno bisestile) non può essere considerato fiscalmente residente per quell'anno, in quanto l'integrazione dei requisiti di radicamento della residenza sarà sempre per un tempo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta.

Esemplificando, chi si iscrive nell'anagrafe della popolazione residente a partire dal 3 luglio 2017 non è considerato fiscalmente residente nel 2017 e, pertanto, non può accedere ai regimi di favore in esame per quell'annualità d'imposta a meno che non abbia effettivamente trasferito il domicilio o la residenza prima di tale data.

---

doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale.