



Associazione fra le società
italiane per azioni

**Osservazioni Assonime al disegno di legge di conversione
del decreto-legge 9 agosto 2024, n. 113 (cd. *decreto omnibus*), recante misure
urgenti di carattere fiscale, proroghe di termini normativi ed interventi di
carattere economico (A.S. [1222](#))**

Commissioni riunite 5[^] Bilancio e 6[^] Finanze e tesoro
Senato della Repubblica

Roma, 11 Settembre 2024

1. Premessa

Nello spirito di offrire un contributo per migliorare il quadro normativo in materia fiscale e per rendere il nostro ordinamento sempre più attrattivo, sottoponiamo all'attenzione delle Commissioni alcuni dei suggerimenti migliorativi in relazione all'articolo 2 e ci rendiamo altresì disponibili ad un confronto nel merito.

2. Osservazioni all'art. 2 del Decreto-Legge 9 Agosto 2024, n. 113

Misure in materia di imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia

1. All'articolo 24-bis, comma 2, primo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, le parole: «euro 100.000» sono sostituite dalle seguenti: «euro 200.000».

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano ai soggetti che hanno trasferito nel territorio dello Stato la residenza ai fini dell'articolo 43 del codice civile successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto.

L'art. 2 del decreto-legge n. 113 pubblicato in Gazzetta Ufficiale il 9 agosto scorso ha raddoppiato (da 100 mila a 200 mila) l'importo dell'imposta sostitutiva sui redditi esteri per chi intende trasferirsi in Italia successivamente al 10 agosto 2024, usufruendo di una tassazione sostitutiva sui redditi detenuti o prodotti all'estero.

Tale regime opzionale, come si ricorda, è stato introdotto dalla legge di bilancio 2017 con l'intento di favorire lo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese nell'ambito di una serie di misure agevolative dirette ad attirare risorse umane in Italia.

Per beneficiare del regime c.d. dei neo-domiciliati, è necessario soddisfare due condizioni fondamentali:

1. il trasferimento della residenza fiscale da un Paese estero in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, del TUIR;
2. non essere stato fiscalmente residente in Italia per almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti all'inizio di validità dell'opzione.

L'agevolazione può essere estesa ai familiari, purché anche loro soddisfino i requisiti sopra indicati. L'importo dovuto per i familiari che si trasferiscono in Italia rimane fermo a euro 25.000.

Per accedere al regime è necessario esercitare un'apposita opzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui i soggetti hanno trasferito la loro residenza fiscale in Italia o in quella relativa al periodo d'imposta successivo.

L'opzione ha la durata di quindici anni dal primo periodo di validità – anche per i familiari a cui è stato esteso il regime.

Il regime si applica ai redditi di fonte estera, indipendentemente dalla modalità di possesso (diretto o indiretto, ad esempio tramite società non residenti o trust).

L'aspetto della norma in commento che necessita di un ripensamento da parte del legislatore riguarda la sua decorrenza.

È evidente che l'intenzione del legislatore, in buona sostanza, è quella di rendere applicabile l'aumento dell'imposta ai soggetti che si trasferiscono in Italia nel 2025. Ciò si evince chiaramente dalla relazione tecnica al decreto-legge, laddove è precisato che la norma *“si applicherà solo e soltanto ai soggetti che decideranno di trasferire la residenza fiscale in Italia in un periodo d'imposta successivo all'entrata in vigore del provvedimento”*.

Questa impostazione solleva alcune considerazioni critiche.

Anzitutto, occorre considerare che l'effettivo trasferimento in Italia nel 2025 avrà sicuramente implicato una lunga e attenta analisi dei vantaggi e dei costi e tra questi ultimi certamente vi rientra l'entità dell'imposta sostitutiva da assolvere per i redditi esteri, oltre che delle imposte da corrispondere per i redditi prodotti in Italia.

È quindi evidente che il raddoppio dell'imposizione dovuta annualmente potrebbe essere considerato come un elemento di ripensamento rispetto alle valutazioni (anche) di convenienza già effettuate in sede di pianificazione del trasferimento, con ciò tradendo l'affidamento di tanti possibili nuovi contribuenti che avrebbero trasferito a brevissimo la loro residenza in Italia.

Non solo. Per effetto del riferimento alla “residenza da codice civile” potrebbe anche verificarsi un effetto retroattivo dell'aumento dell'imposta non voluto dal legislatore; è il caso, ad esempio, del soggetto che era presente in Italia prima dell'entrata in vigore della norma (ad esempio, da febbraio 2024 per la ricerca dell'alloggio e per l'espletamento delle pratiche burocratiche propedeutiche al trasferimento), ma che acquisisce la dimora abituale dopo il 10 agosto. In questo caso, il soggetto potrebbe essere considerato residente fiscalmente in Italia già dal 2024, per essere stato qui presente per più di 183 giorni, ma potrebbe ricadere nell'ambito applicativo della novella normativa in quanto la dimora abituale si concretizza successivamente all'entrata in vigore della stessa.

Considerati, quindi, i tempi necessari per organizzare e realizzare un trasferimento da un Paese ad un altro (tempi necessariamente non brevi per la predisposizione del ruling, la ricerca della casa, delle scuole per i figli, ecc.), sarebbe opportuno modificare la norma di decorrenza per rendere operativo il nuovo regime soltanto per i soggetti che si trasferiscono dal 2026 in poi.

In secondo luogo, come già accennato, il riferimento normativo alla residenza ai fini dell'art. 43 del codice civile¹ non appare appropriato, risultando più corretto quello di residenza "fiscale" di cui all'art. 2, comma 2, del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Il riferimento normativo alla residenza civilistica, infatti, può creare notevole confusione nel suo aspetto applicativo non risultando perfettamente sovrapponibile al concetto di residenza fiscale che è l'unico riferimento previsto per poter rendere applicabile la norma ai neo-residenti. La norma di riferimento, per l'appunto, si rivolge alle persone fisiche che acquisiscono la residenza fiscale ai sensi dell'art. 2, comma 2, del TUIR².

In conclusione, per tutte le considerazioni sopra svolte, il comma 2 potrebbe riscriversi nei termini che seguono: *"2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano ai soggetti che a partire dal periodo di imposta 2026 trasferiscono nel territorio dello Stato la residenza ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.*

Merita infine aggiungere che tale proposta di modifica normativa non determinerebbe alcuna incidenza negativa sul gettito in quanto, come si evince dalla relazione tecnica al decreto-legge, alla norma non è stato ascritto alcun gettito aggiuntivo³. Anzi, ci si potrebbe attendere che spostando la decorrenza della nuova previsione dal 2026 vengano generati effetti positivi per effetto della probabile accelerazione dei trasferimenti nel corso del 2025 per acquisire il diritto ad accedere al privilegiato e più conveniente regime.

¹ Art. 43 cc (domicilio e residenza): "[...] *La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale*". Per individuare la residenza secondo tale disposizione del codice civile occorre accertare non solo che la persona abbia la propria dimora in un determinato luogo di un Paese, ma che abbia anche l'intenzione di abitarvi stabilmente.

² Tale disposizione è stata recentemente modificata dal decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, che ha dato attuazione al primo modulo della riforma tributaria in materia di fiscalità internazionale. Al fine di determinare la residenza fiscale nel territorio dello Stato, a decorrere dal 2024, è previsto che un soggetto, per la maggior parte del periodo d'imposta:

1. abbia in Italia il domicilio, il quale però viene definito non più attraverso il rinvio alle norme del codice civile ossia come sede principale degli affari e degli interessi personali ed economici, bensì attraverso una espressa previsione della norma come luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari; oppure
2. abbia in Italia la residenza ai sensi del codice civile ossia il luogo in cui fissa la propria dimora abituale; oppure
3. sia fisicamente presente sul territorio dello Stato.

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.

³ Così si esprime la relazione tecnica: *"dal punto dal punto di vista strettamente finanziario, pur ritenendo che dalla disposizione potrebbero derivare effetti positivi per il bilancio dello Stato, alla stessa, prudenzialmente, non si ascrivono sostanziali effetti, tanto più che la novella si applicherà solo e soltanto ai soggetti che decideranno di trasferire la residenza fiscale in Italia in un periodo successivo all'entrata in vigore del provvedimento in oggetto, rimanendo invariate le entrate derivanti dai soggetti che si sono già trasferiti precedentemente"*.