



ASSOLOMBARDA

Il reddito di lavoro dipendente

**Regimi agevolativi per le persone che trasferiscono la residenza
in Italia**

VOLUME 4

Dispensa n° 11/2026

**Area Politiche Fiscali
Settore Fisco e Diritto d'Impresa**

La dispensa è aggiornata al 15 settembre 2026

L'Area Politiche Fiscali di Assolombarda presenta una dispensa pratica dedicata al reddito di lavoro dipendente, esaminato dalla prospettiva del sostituto d'imposta e alla luce delle più recenti evoluzioni normative e interpretative.

L'analisi, sviluppata in coerenza con le disposizioni del Testo Unico delle Imposte sui Redditi, intende offrire un quadro sistematico della disciplina, integrato dai principali orientamenti dell'Amministrazione finanziaria e dalle pronunce giurisprudenziali di maggiore rilievo. L'impostazione è volutamente operativa, con l'obiettivo di supportare le imprese nella gestione degli adempimenti e nella corretta applicazione delle regole fiscali.

La guida è articolata in capitoli, pubblicati con cadenza mensile dal 15 maggio al 15 novembre 2026.

Ciascun contributo è pensato per offrire un inquadramento chiaro e operativo dei singoli temi, accompagnando le imprese nella lettura coordinata della normativa e nella gestione delle principali casistiche applicative.

La dispensa è arricchita da tabelle di sintesi, note esplicative ed esempi pratici, con l'intento di offrire uno strumento di consultazione chiaro ed efficace per affrontare le casistiche più ricorrenti nella realtà aziendale.

Indice

I REGIMI AGEVOLATIVI PER LE PERSONE CHE TRASFERISCONO LA RESIDENZA IN ITALIA	5
1.1 La residenza fiscale delle persone fisiche	6
1.2 Agevolazione per ricercatori e docenti che trasferiscono la residenza in italia	6
1.3 Agevolazione per i lavoratori impatriati	14
1.3.1 Impatriati - regime applicabile fino al 29 aprile 2019	16
1.3.2 Impatriati - regime applicabile dal 30 aprile 2019 al 31 dicembre 2023	20
1.3.3 Impatriati - regime applicabile dal 1° gennaio 2024	29
1.4 Regime opzionale per i nuovi residenti	38
1.5 Regime per i titolari di pensione estera	44

I regimi agevolativi per le persone che trasferiscono la residenza in Italia

L'ordinamento fiscale italiano ha previsto negli anni una serie di misure agevolative per "favorire lo sviluppo economico, scientifico e culturale" del Paese e attrarre in Italia nuove risorse, umane ed erariali.

Le norme attualmente in vigore a beneficio delle persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia sono le seguenti:

- l'articolo 44 del DL 78/2010, rivolto ai **docenti e ricercatori** residenti all'estero che vengono a svolgere la loro attività in Italia;
- l'art. 5 del DLgs 209/2023 per i c.d. "**lavoratori impatriati**", che ha sostituito la precedente disciplina prevista dall'art. 16 del DLgs 147/2015;
- l'art. 24-bis del Tuir, che prevede l'opzione per l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF per i soggetti che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia, in relazione ai redditi realizzati all'estero;
- l'articolo 24-ter del Tuir, che prevede un regime opzionale rivolto alle persone fisiche, titolari di pensione estera, che trasferiscono la residenza fiscale nel Mezzogiorno d'Italia.

1.1 LA RESIDENZA FISCALE DELLE PERSONE FISICHE

Ai fini delle imposte sui redditi, a partire dall'1° gennaio 2024, sono considerate fiscalmente residenti le persone che, per la maggior parte dell'anno (anche considerando frazioni di giorno)¹, soddisfano almeno una delle seguenti condizioni:

- hanno la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 43, comma 2, c.c., ossia nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale;
- hanno il domicilio nel territorio dello Stato, inteso – secondo quanto previsto dall'art. 2, comma 2, del TUIR – come il luogo in cui si sviluppano prevalentemente le relazioni personali e familiari;
- risultano presenti nel territorio dello Stato;
- salvo prova contraria, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente.

Le condizioni sopra elencate sono alternative tra loro: è quindi sufficiente che ne ricorra anche solo una affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia. Tuttavia, la condizione deve sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni (184 negli anni bisestili), anche non consecutivi.

Residenza civilistica

È fiscalmente residente in Italia il soggetto che, per la maggior parte del periodo di imposta, ha la residenza in Italia², la quale va individuata "nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale". Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate³ ha evidenziato che per configurare la residenza non è necessaria la continuità o definitività della dimora abituale, con la conseguenza che periodi anche prolungati di assenza non ne escludono il radicamento in Italia.

Domicilio

È residente in Italia anche il soggetto che abbia in Italia il domicilio per almeno 183 giorni. Rispetto alla formulazione normativa in vigore prima del 2024, il nuovo art. 2 co. 2 del TUIR reca una definizione di domicilio come "luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona"; risulta quindi attenuato il riferimento alla sfera professionale ed economica a favore di quella personale e familiare.

In merito alla nuova nozione di domicilio, l'Agenzia delle Entrate⁴ ritiene vi rientrino sia i rapporti formalizzati, come quelli di coniugio o di unione civile, sia le relazioni personali connotate da un carattere di stabilità che esprimono un radicamento con il territorio dello Stato; oppure può

¹ Articolo 2 comma 2 del TUIR, come riscritto dall'art. 1 del D.Lgs. 209/2023.

² Articolo 43 comma 2 Codice Civile.

³ Circolare n. 25 del 18 agosto 2023.

⁴ Circolare n. 20 del 4 novembre 2024.

assumere rilievo la dimensione stabile dei rapporti sociali nella misura in cui risulti da elementi certi (es., l'iscrizione annuale a un circolo culturale e sportivo).

L'Agenzia riporta, a titolo esemplificativo, le seguenti situazioni:

- il caso di una persona, iscritta all'AIRE, che lavora all'estero ma mantiene a propria disposizione, a qualunque titolo, una casa in Italia, lasciandovi attive le relative utenze, nella quale continua a rientrare nei fine settimana e dove trascorre alcuni periodi di astensione dal lavoro;
- il caso di Tizio, avente un'abitazione di proprietà sia in Italia, sia nello Stato estero Beta: nell'abitazione italiana sono presenti i figli, nati da un primo matrimonio, mentre nella casa situata all'estero vive l'attuale coniuge; la persona lavora ordinariamente in Italia, si reca frequentemente in vari Paesi per viaggi professionali nonché nello Stato Beta durante i fine settimana e i periodi di astensione dal lavoro; il periodo di permanenza in Italia è quello più lungo rispetto agli altri Stati, circostanza che induce l'Agenzia a considerare la persona residente in Italia.

Presenza fisica nel territorio

La norma introdotta D.Lgs. 209/2023 ha inserito, tra i criteri per l'individuazione della residenza fiscale, il riferimento alla presenza fisica.

L' Agenzia delle Entrate⁵ ha chiarito che si tratta di un criterio oggettivo, la presenza fisica può essere riscontrata in base a elementi che attestano la materiale permanenza nel territorio dello Stato, anche non continuativa, per un preciso numero di giorni o frazioni di giorno.

Iscrizione anagrafica

L'iscrizione anagrafica rappresenta un elemento formale che può essere superato mediante prova contraria, dimostrando l'assenza effettiva di residenza, domicilio o presenza fisica in Italia.

Ad esempio, un soggetto trasferitosi all'estero che abbia mantenuto l'iscrizione anagrafica in Italia (non essendosi iscritto all'AIRE) non sarà più considerato fiscalmente residente in Italia, a partire dall'1° gennaio 2024, se dimostra di non aver avuto nel territorio dello Stato, per la maggior parte del periodo d'imposta, né la residenza civilistica, né il domicilio, né la presenza fisica.

Trasferimento della residenza in paradisi fiscali

Ai sensi dell'art. 2, comma 2-bis, del TUIR, i cittadini italiani che trasferiscono la propria residenza in Paesi a fiscalità privilegiata si presumono comunque fiscalmente residenti in Italia, salvo prova contraria. Per individuare tali Paesi si fa riferimento alla cosiddetta black list prevista dal DM 4 maggio 1999.

⁵ Circolare n. 20 del 4 novembre 2024.

La disposizione non modifica i criteri per stabilire la residenza fiscale, ma comporta un'inversione dell'onere della prova: spetta infatti al contribuente dimostrare l'effettiva residenza all'estero. In via ordinaria, invece, è l'Amministrazione finanziaria che deve provare la sussistenza dei requisiti per considerare un soggetto fiscalmente residente in Italia.

Elenco Paesi - DM 4 maggio 1999

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

1.2 AGEVOLAZIONE PER RICERCATORI E DOCENTI CHE TRASFERISCONO LA RESIDENZA IN ITALIA

L'articolo 44 del DL 78/2010 ha introdotto un regime agevolativo specificamente rivolto a docenti e ricercatori che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'articolo 2 del Tuir. In particolare, la norma dispone che:

“Ai fini delle imposte sui redditi è escluso dalla formazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo il novanta per cento degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che, in possesso di titolo di studio universitario o equiparato e non occasionalmente residenti all'estero, abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi e che vengono a svolgere la loro attività in Italia, acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato”.

Con la Legge di Bilancio 2017, l'agevolazione è stata resa permanente e non è più prevista una data ultima utile per poter far rientro in Italia⁶. Il Decreto Crescita 2019⁷, per i soggetti rientrati in Italia a decorrere dal 1° gennaio 2020, ha esteso da 4 a 6 periodi d'imposta la durata complessiva del beneficio con la possibilità, a certe condizioni, di incrementarla ulteriormente fino ad un massimo di 13 anni.

Requisiti soggettivi

La disposizione interessa in linea generale tutti i residenti all'estero e non si rivolge soltanto ai cittadini italiani che intendano far ritorno in Italia, dal momento che la disposizione è finalizzata a incentivare tutti i docenti e ricercatori che, attraverso le loro conoscenze scientifiche, possono favorire lo sviluppo della ricerca nel nostro Paese (risposta interpello n. 307 del 3 settembre 2020).

Per beneficiare della tassazione agevolata, i docenti e ricercatori devono essere in possesso dei seguenti requisiti:

- avere un titolo di studio universitario o equiparato;
- essere stati non occasionalmente residenti all'estero;
- aver svolto all'estero documentata attività di ricerca o docenza per almeno due anni continuativi, presso centri di ricerca pubblici o privati o università;
- acquisire la residenza fiscale nel territorio dello Stato per svolgere l'attività di docenza e ricerca.

Sono ammessi al beneficio tutti coloro che vantano titoli accademici universitari o equiparati, anche conseguiti all'estero. I titoli esteri, per essere riconosciuti in Italia, devono essere accompagnati da una “dichiarazione di valore” della competente autorità consolare, redatta in lingua italiana.

Periodo di permanenza all'estero

La norma in esame non specifica la durata della permanenza all'estero ma si limita a richiedere che si tratti di una permanenza “stabile” e “non occasionale”.

⁶ Prima delle ultime modifiche apportate dall'art. 1, comma 149, della L. 232/2016, il beneficio era rivolto ai ricercatori e docenti che trasferivano la residenza fiscale in Italia nel periodo compreso tra il 31 maggio 2010 e i sette anni solari successivi.

⁷ Articolo 2 del DL 34/2019, convertito nella Legge 58/2019.

La durata dell'attività di ricerca o docenza deve invece essersi protratta all'estero per almeno due anni consecutivi. La circolare dell'Agenzia delle entrate 17/2017 ha chiarito che, in assenza di specifiche indicazioni nella norma, il periodo di due anni deve essere calcolato sulla base del calendario comune e non sulla base dei periodi di residenza fiscale. Per l'attività di docenza, invece, può essere calcolato sulla base della durata degli anni accademici.

Le attività di ricerca e di docenza, inoltre, non necessariamente devono essere state svolte nei due anni immediatamente precedenti il rientro, essendo sufficiente che l'interessato, prima di rientrare in Italia, abbia svolto tali qualificate attività all'estero per un periodo minimo ed ininterrotto di almeno due anni.

Per il computo del biennio è possibile, inoltre, sommare il periodo di svolgimento dell'attività di docenza e della attività di ricerca (ad esempio, può essere stata svolta per un anno attività di ricerca e nel successivo anno accademico attività di docenza).

Insussistenza del requisito della residenza pregressa

Risposta ad Interpello 121/E dell'8 giugno 2026

L'Agenzia delle entrate ha negato l'accesso all'agevolazione per docenti e ricercatori ad un ricercatore giapponese, assunto da un'università italiana nel 2026, che aveva vissuto a Roma dal 2016 fino a marzo 2025, svolgendo un'attività di ricerca presso l'EMBL (European Molecular Biology Laboratory).

Infatti, il soggiorno in Italia da parte del soggetto insieme alla famiglia, seppur da "non residente" con relativi redditi esentati da IRPEF in quanto dipendente presso un ente europeo, non consente di considerarlo residente all'estero per il periodo precedente all'assunzione presso l'università italiana.

Attività svolta all'estero

L'attività di docenza può essere individuata nell'attività di insegnamento svolta presso istituzioni pubbliche e private.

L'attività di ricerca, invece, può essere stata destinata alla ricerca di base, alla ricerca industriale, di sviluppo sperimentale e a studi di fattibilità, svolta presso un organismo di ricerca.

Si considerano organismi di ricerca⁸:

- le università;
- gli istituti di ricerca;
- le agenzie incaricate del trasferimento di tecnologia;
- gli intermediari dell'innovazione;
- le entità collaborative reali o virtuali orientate alla ricerca, indipendentemente dal loro status giuridico e dalla fonte di finanziamento, la cui finalità principale consiste nello svolgere in maniera indipendente attività di ricerca;

⁸ Circolare 17/2017.

- le entità che svolgono anche attività economiche, purché tali attività siano contabilmente distinte da quelle di ricerca.

L'effettivo svolgimento dell'attività di ricerca o di docenza all'estero deve risultare da idonea documentazione rilasciata dagli stessi centri di ricerca o dalle Università presso i quali l'attività è stata svolta⁹.

L'attività svolta in Italia

La norma richiede, come ulteriore condizione per l'accesso al regime agevolativo, che i soggetti interessati vengano a svolgere la loro attività nel nostro Paese, trasferendo la residenza fiscale. Per quanto riguarda l'attività da svolgere in Italia non sono richiesti particolari requisiti in capo al datore di lavoro o ai committenti nazionali, i quali possono essere università, pubbliche o private, centri di ricerca o anche imprese che dispongono di strutture organizzative finalizzate alla ricerca.

Per quanto riguarda l'attività di docenza possono ritenersi agevolabili tutte le attività finalizzate all'insegnamento, nonché quelle finalizzate alla formazione svolte presso università, scuole, uffici o aziende, pubbliche o private.

Misura dell'agevolazione

La disposizione prevede che i redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente¹⁰ e di lavoro autonomo prodotti in Italia per lo svolgimento dell'attività di docenza e ricerca concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 10% e sono esclusi dal valore della produzione netta ai fini dell'IRAP.

Il regime fiscale di favore si applica esclusivamente ai redditi derivanti da rapporti aventi ad oggetto attività di docenza e ricerca svolte in Italia e non ad altri eventuali redditi che il lavoratore dipendente o l'esercente arti e professioni consegua in Italia.

Per quanto riguarda l'esclusione dal valore della produzione netta ai fini dell'IRAP:

- per la categoria dei redditi di lavoro dipendente, l'agevolazione spetta ai sostituti d'imposta che erogano gli emolumenti per l'attività di docenza o ricerca;
- per i redditi di lavoro autonomo l'esenzione, sia ai fini IRPEF sia ai fini IRAP, spetta direttamente ai docenti o ricercatori che svolgono l'attività in qualità di liberi professionisti.

⁹ Se la documentazione viene rilasciata in una lingua straniera deve essere tradotta in italiano; inoltre, se i documenti sono redatti in lingue diverse dall'inglese, francese, tedesco e spagnolo è necessaria una traduzione giurata o la vidimazione da parte dell'autorità consolare.

¹⁰ Circolare 22/2004.

Durata dell'agevolazione e ipotesi di decadenza

Per le persone che trasferiscono la residenza fiscale a decorrere dal 1° gennaio 2020, la durata dell'agevolazione è stata estesa a 6 periodi d'imposta¹¹.

Il periodo di validità dell'agevolazione è incrementato a:

- 8 anni per i docenti e ricercatori con almeno un figlio minorenni o a carico;
- 8 anni per i contribuenti che diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia acquistata successivamente al trasferimento o nei 12 mesi precedenti;
- 11 anni per i docenti e ricercatori con almeno due figli minorenni o a carico;
- 13 anni per i docenti e ricercatori con almeno tre figli minorenni o a carico.

La possibilità di estendere la durata dell'agevolazione:

- si applica ai soggetti rientrati in Italia a decorrere dal 1° gennaio 2020;
- a condizione che il lavoratore abbia trasferito nel nostro Paese la propria residenza e quella dei familiari, per svolgere l'attività di ricerca presso una struttura, pubblica o privata (risposta interpello n. 274 del 26 agosto 2020).

Iscrizione all'AIRE

Possono accedere ai benefici fiscali a favore dei docenti e ricercatori anche i lavoratori non iscritti all'AIRE rientrati a decorrere dal 1° gennaio 2020, purché attestino di avere la residenza fiscale in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni nei due periodi di imposta precedenti il trasferimento in Italia.

Causa di decadenza dal beneficio

Qualora il docente o il ricercatore trasferisca la propria residenza all'estero, il beneficio viene meno a partire dal periodo d'imposta in cui egli non risulti più fiscalmente residente in Italia.¹² In tal caso, resta ferma la spettanza delle agevolazioni già fruite, senza obbligo di restituzione delle imposte non versate negli anni precedenti in applicazione del regime di favore.

¹¹ Articolo 2 del DL 34/2019, convertito nella Legge 58/2019.

¹² Circolare Agenzia delle Entrate n. 17/E del 23 maggio 2017, parte II, par. 1.3.

Professori universitari che svolgono attività intramuraria

Risoluzione 146/E del 29 novembre 2017

L'Agenzia ha ritenuto che i trattamenti economici aggiuntivi previsti per lo svolgimento delle attività assistenziali presso le aziende ospedaliero-universitarie (come, ad esempio, l'esercizio di attività assistenziale intramuraria), non possono essere considerati alla stregua di redditi derivanti da rapporti aventi ad oggetto attività di docenza e ricerca e, pertanto, non possono fruire della tassazione agevolata prevista dall'articolo 44 del DL 78/2010.

Tuttavia, nell'ipotesi in cui un soggetto con esperienza di docenza o ricerca all'estero rientri in Italia per svolgere una qualunque attività di lavoro dipendente o autonomo, diversa dall'attività di docenza e ricerca, può fare ricorso al regime speciale per lavoratori impatriati di cui dall'articolo 16 del DLgs 147/2015 (fermo restando, comunque, il possesso di tutti i requisiti previsti da tale regime).

Cumulabilità dell'agevolazione con gli altri incentivi

L'agevolazione per ricercatori e docenti non è cumulabile con il regime speciale per i "contro-esodati", per i "lavoratori impatriati" fino al 2023 e per i neo domiciliati.¹³

Con riferimento, invece, al nuovo regime per i lavoratori impatriati¹⁴, introdotto con decorrenza dal periodo d'imposta 2024, l'Agenzia delle Entrate ha ammesso la possibilità di fruire contestualmente del regime per docenti e ricercatori e della suddetta agevolazione nello stesso periodo d'imposta, a condizione che il reddito agevolato non sia il medesimo.¹⁵

In particolare, tale cumulabilità è stata ammessa in ragione del fatto che nel nuovo contesto normativo non è ravvisabile una preclusione espressa sull'applicazione del nuovo regime per i lavoratori impatriati e gli altri regimi di favore previsti per coloro che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia.

→ Schema riepilogativo – Agevolazione riservata a docenti e ricercatori

Beneficiari	Agevolazione riservata a docenti e ricercatori che vengono a svolgere la loro attività di docenza e ricerca in Italia.
Condizioni	• essere stati residenti non occasionalmente all'estero; • aver svolto attività di docenza o ricerca all'estero per due anni presso centri di ricerca pubblici o privati o presso Università; • trasferire la residenza fiscale in Italia;

¹³ Previsti rispettivamente dalla Legge 238/2010, dall'art. 16 DLgs 147/2015 e dall'art. 24-bis del TUIR.

¹⁴ Ai sensi dell'art. 5 del DLgs 209/2023.

¹⁵ Risposta ad Interpello Agenzia delle Entrate n. 16/E del 28 gennaio 2025.

	• svolgere in Italia attività di docenza e ricerca.
Ambito temporale	Per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale dal 2020 l'agevolazione spetta per 6 anni, con la possibilità di estenderla ulteriormente fino a 8 o 13 anni. ¹⁶
Misure dell'incentivo	Il reddito imponibile è pari al 10% del reddito di lavoro dipendente (compresi i redditi assimilati) o di lavoro autonomo percepito per l'attività di ricerca e docenza.

1.3 AGEVOLAZIONE PER I LAVORATORI IMPATRIATI

Dal 2016 ¹⁷ nell'ordinamento italiano è stato introdotto il *cd. "regime impatriati"*, cioè un'agevolazione fiscale finalizzata ad incentivare i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia per svolgere un'attività lavorativa.

La disposizione introdotta ricalcava, per alcuni aspetti, gli incentivi previsti dalla Legge n. 238/2010 (*cd. "regime contro-esodati"*)¹⁸, introducendo importanti elementi di novità. Infatti, la nuova disciplina, a differenza della precedente, aveva carattere strutturale e non transitorio e si applicava a tutti lavoratori, cittadini italiani ed esteri, che trasferivano la residenza fiscale nel territorio dello Stato.

Successivamente, il D.L. n. 34/2019 (*cd. "Decreto Crescita"*)¹⁹ ha apportato significative modifiche al regime agevolativo per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale a partire dal 30 aprile 2019, tra cui anche la possibilità di estendere, in via gratuita, il beneficio fiscale per ulteriori cinque anni.

¹⁶ Per i soggetti che hanno trasferiscono la residenza fiscale entro il periodo d'imposta 2019, il regime era applicabile per 4 anni decorrenti dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia, con la possibilità di estenderla ulteriormente fino a 8, 11 o 13 anni.

¹⁷ Articolo 16 del D.Lgs 147/2015

¹⁸ La Legge n. 238/2010, in vigore fino al 31 dicembre 2017, prevedeva la concessione di incentivi fiscali sotto forma di parziale imponibilità del reddito (20% per le lavoratrici e 30% per i lavoratori) derivante dalle attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa, avviate in Italia. I soggetti beneficiari sono stati definiti "contro-esodati" in quanto la legge era rivolta ai soggetti che dopo aver risieduto continuativamente per almeno 24 mesi in Italia ed essersi, quindi, trasferiti all'estero avevano deciso di ritornare nel nostro Paese.

¹⁹ Articolo 5 del DL 34/2019.

Infine, l'art. 5 del D.Lgs. n. 209/2023 ha riscritto integralmente la disciplina applicabile ai lavoratori impatriati, modificando gli aspetti generali e le condizioni per l'accesso all'agevolazione.

Ad oggi coesistono di fatto tre regimi agevolativi validi, rispettivamente per:

- gli impatriati entro il 29 aprile 2019 (con riferimento ai quali è stata esercitata l'opzione per l'estensione temporale);
- gli impatriati dal 30 aprile 2019 fino al 2023;
- impatriati dal 2024

I soggetti che beneficiano di una delle previgenti agevolazioni, avendone rispettato i requisiti temporali, soggettivi e oggettivi, continuano a usufruirne alle medesime condizioni i termini di misura e durata.

Soggetti interessati	Durata e misura dell'agevolazione	Proroga	Periodi di esercizio della proroga
Impatriati trasferiti in Italia fino al 29.4.2019	10 anni complessivi, di cui: • 5 con imponibile al 50% • 5 con imponibile al 50% (10% in caso di tre figli minorenni o a carico)	A pagamento	Dal 2021 al 2024
Impatriati trasferiti in Italia dal 30.4.2019	10 anni complessivi, di cui: • 5 con imponibile al 30%; • 5 con imponibile al 50% (10% in caso di tre figli minorenni o a carico)	Estensione automatica in presenza delle condizioni di legge	Dal 2025
Impatriati che hanno trasferito la residenza anagrafica dall'1.1.2024	8 anni complessivi, di cui: • 5 con imponibile al 50% o al 40%; • 3 con imponibile al 50%	Estensione automatica in presenza delle condizioni di legge	Dal 2029

1.3.1 IMPATRIATI - REGIME APPLICABILE FINO AL 29 APRILE 2019

Possono beneficiare dell'agevolazione coloro che si sono trasferiti in Italia dal 2016 ed entro il 29 aprile 2019, con le seguenti caratteristiche²⁰:

1. i manager e i lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione²¹;
2. i lavoratori impatriati in possesso di laurea²²;
3. i soggetti beneficiari della Legge 238/2010 che hanno esercitato l'opzione per il regime degli impatriati, *cd.* "regime contro-esodati".

Per tutte le categorie citate, il presupposto per accedere ai benefici fiscali è il trasferimento della residenza fiscale in Italia, contestualmente all'inizio dell'attività di lavoro in Italia.

A seguito di alcune modifiche l'Agenzia ha esteso la possibilità di accedere ai benefici fiscali anche i lavoratori non iscritti all'AIRE già rientrati in Italia, purché attestassero di avere la residenza fiscale in un altro Stato, ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni nei 2 periodi di imposta precedenti il trasferimento in Italia.²³

1. Manager e lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione

La prima categoria di soggetti sono i manager o i lavoratori con ruoli direttivi.

Caratteristiche	L'agevolazione è rivolta ai cittadini UE ed Extra UE che trasferiscono la residenza fiscale in Italia. In particolare: - non è ammesso il lavoro presso Pubbliche Amministrazioni; - decadono se spostano la residenza prima di 2 anni dal rientro; - rientrano anche i lavoratori non laureati.
Requisiti	- non essere stati residenti in Italia nei 5 periodi di imposta precedenti l'arrivo in Italia; - trasferire la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2 del TUIR; - prestare l'attività lavorativa in Italia per almeno 183 giorni per ciascun anno di imposta; - se dipendenti, lavorare presso un'impresa residente, anche in forza di distacco da impresa estera e rivestire ruoli direttivi o essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.
Durata e misura	Agevolazione è applicabile per un massimo di 5 anni dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia e i 4 successivi, con

²⁰ Articolo 16 del DLgs 147/2015, nella versione ante modifiche previste dal DL 34/2019

²¹ Articolo 16, co.1 del D.Lgs. 147/2015, nella versione in vigore fino al 30 aprile 2019

²² Articolo 16, co.2 del DLgs 147/2015.

²³ Risposte interpello Agenzia delle Entrate n. 204/2019, 216/2019, 495/2019 e 497/2019.

	possibilità di prolungare l'agevolazione su opzione a determinare condizioni (a pagamento). Il reddito imponibile è pari al 50% dal 2017 (nel 2016 al 70%)
--	--

2. Lavoratori in possesso di laurea

La seconda categoria a cui è rivolta l'agevolazione sono i lavoratori in possesso di laurea.

Caratteristiche	L'agevolazione è rivolta, per il 2016, solo ai cittadini UE e a partire dal 2017 anche ai cittadini di Stati extra UE con i quali sia in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni fiscali. Nello specifico: - solo lavoratori laureati; - è ammesso il lavoro presso Pubbliche Amministrazioni; - decadono se spostano la residenza prima di 2 anni dal rientro.
Requisiti	- essere laureati e aver svolto attività di lavoro dipendente all'estero per 24 mesi; - aver studiato all'estero per 24 mesi e aver conseguito un titolo accademico; - trasferire la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2 del TUIR;
Durata e misura	L'agevolazione è applicabile per un massimo di 5 anni decorrenti dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia e i 4 successivi, con possibilità di prolungare l'agevolazione su opzione a determinare condizioni (a pagamento). Il reddito imponibile è pari al 50% dal 2017 (nel 2016 al 70%)

3. Opzione per i soggetti beneficiari della Legge 238/2010

I soggetti in possesso dei requisiti previsti dalla Legge 238/2010 c.d. “contro esodati”, trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015, potevano continuare a godere dei benefici previsti dalla medesima legge, nei limiti e alle condizioni ivi indicati, per il periodo di imposta 2016 e 2017, oppure, in alternativa, potevano optare per il regime agevolativo previsto per i lavoratori.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 marzo 2016²⁴, sono state definite le modalità di esercizio dell'opzione da parte dei soggetti interessati, prevedendo, in particolare, un limite temporale - 29 giugno 2016 poi prorogato al 2 maggio 2017 - entro il quale i lavoratori dipendenti potevano esercitare la predetta opzione mediante la presentazione di un'apposita domanda al proprio sostituto d'imposta.

²⁴ Protocollo n. 46244.

Coloro che hanno optato per il regime previsto per i lavoratori “vecchi impatriati” beneficiano della parziale imponibilità del reddito per 5 periodi d'imposta, come previsto dalla norma agevolativa.

Al lavoratore che, rientrato in Italia nel 2015, ha fruito degli incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia nei periodi d'imposta 2015- 2017 e non ha esercitato l'opzione nei termini previsti dalla norma, non è concesso l'accesso a tale nuova misura agevolativa (risposta all'istanza di interpello n. 284 del 28 agosto 2020).

Decadenza

L'agevolazione fiscale per i lavoratori c.d. vecchi impatriati (manager e i lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione; i lavoratori in possesso di laurea e i soggetti beneficiari della Legge 238/2010 che hanno esercitato l'opzione per il regime degli impatriati) spetta per 5 periodi di imposta e, precisamente, decorre dal periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale in Italia ai sensi dell'articolo 2 del TUIR e per i 4 periodi di imposta successivi.

Il beneficiario decade dall'agevolazione se non mantiene la residenza in Italia per almeno 2 anni. In tal caso, si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi.

In caso di contratto di lavoro dipendente a tempo determinato avente scadenza anteriore al decorso del biennio, ovvero in ipotesi di risoluzione del rapporto di lavoro a tempo indeterminato anteriormente allo scadere del biennio per cause non imputabili al lavoratore, questi non decade dall'agevolazione purché non trasferisca la residenza fuori dall'Italia prima del biennio.

Opzione a pagamento per l'estensione temporale dell'agevolazione per i “vecchi” impatriati

La legge di Bilancio per il 2021 ha previsto, al verificarsi di determinate condizioni, l'estensione per ulteriori 5 anni dell'agevolazione anche a coloro che avevano già trasferito la residenza prima dell'anno 2020, seppur a pagamento.

In particolare, possono fruirne dell'estensione temporale, mediante l'esercizio di un'apposita opzione, le persone fisiche che:

- durante la loro permanenza all'estero sono state iscritte all'AIRE o sono cittadini di Stati membri dell'Unione Europea;
- hanno trasferito la residenza fiscale in Italia prima del 2020;
- già beneficiavano del regime speciale per i lavoratori impatriati alla data del 31 dicembre 2019.

L'opzione si è perfezionata con il pagamento di un importo pari:

- al 10% dei redditi di lavoro dipendente agevolabili, prodotti nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il lavoratore ha almeno un figlio

minorenne (anche in affido preadottivo) o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia dopo il trasferimento in Italia, o nei 12 mesi precedenti il trasferimento o ne diviene proprietario entro 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito, senza applicazione di sanzioni;

- al 5% dei redditi di lavoro dipendente agevolabili, prodotti nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il lavoratore ha almeno tre figli minorenni (anche in affido preadottivo) e diventa proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia dopo il trasferimento in Italia, o nei 12 mesi precedenti il trasferimento o ne diviene proprietario entro 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito, senza applicazione di sanzioni.

In caso di omesso o carente versamento il beneficio è precluso.²⁵

Soggetti che non hanno potuto optare per l'estensione temporale

L'opzione a pagamento per l'estensione dell'agevolazione non poteva essere esercitata:

- dagli sportivi professionisti titolari dei rapporti di cui alla Legge 91/1981;
- dai cittadini italiani, rientrati alla data 29 aprile 2019, non iscritti all'AIRE;
- ai cittadini extra-comunitari.

La norma primaria e il provvedimento del 3 marzo 2021 non contengono, invece, alcuna limitazione soggettiva all'esercizio dell'opzione da parte dei soggetti che sono rientrati in Italia usufruendo degli incentivi fiscali previsti dalla Legge 238/2010 (c.d. "lavoratori contro esodati"). Pertanto, come chiarito nelle risposte agli interpelli 594 e 596 del 16 settembre 2021, tali soggetti, che hanno esercitato l'opzione nel 2016 e sono diventati a tutti gli effetti beneficiari del regime agevolativo dei Vecchi Impatriati, possono optare per la proroga a pagamento per gli ulteriori cinque anni, al ricorrere delle condizioni previste dalla disciplina.

Determinazione dei redditi agevolabili

Dal reddito complessivo, ridotto per effetto del beneficio fiscale, sono scomputati gli oneri deducibili e l'imposta dovuta è ridotta delle detrazioni per carichi di famiglia e per tipologia di reddito spettanti.

L'agevolazione fiscale è applicabile ai soli redditi che si considerano prodotti in Italia mentre non spetta per i redditi derivanti da attività di lavoro prestata fuori dai confini dello Stato italiano.

Nel caso in cui un soggetto abbia prodotto nei primi mesi dell'anno redditi al di fuori dell'Italia e, per essere rientrato in corso d'anno, risulti fiscalmente residente in Italia, detti redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo in via ordinaria, salva l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni.

²⁵ Risposte ad interpello Agenzia delle Entrate 12 luglio 2022 nn. 371 e 372, e Risposta ad interpello 18 luglio 2022 n. 383

I redditi derivanti da attività di lavoro svolta in trasferta sono agevolabili in quanto strettamente connessi all'attività svolta in Italia.

Diversamente non possono ritenersi agevolabili i redditi derivanti dalla attività lavorativa resa in distacco all'estero in quanto, in tale ipotesi, la prestazione, essendo resa a beneficio del soggetto distaccatario estero, risulta distinta dalla attività svolta in Italia.

Non fruiscono inoltre del beneficio i redditi derivanti dalle attività prestate all'estero, come nel caso di assegnazione di opzioni derivanti da piani di stock options, anche se percepiti nel periodo d'imposta in cui il soggetto è fiscalmente residente in Italia (salvo che l'incentivo sia maturato dopo il trasferimento e sia riferibile all'attività prestata in Italia²⁶).

1.3.2 IMPATRIATI - REGIME APPLICABILE DAL 30 APRILE 2019 AL 31 DICEMBRE 2023

In base alle modifiche apportate dal Decreto Crescita 2019 possono accedere al regime agevolato i lavoratori che:

- non sono stati residenti in Italia nei 2 periodi di imposta precedenti il trasferimento;
- si impegnano a risiedere in Italia per almeno 2 anni;
- trasferiscono la residenza fiscale in Italia per svolgere l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Rispetto alla precedente formulazione della norma, quindi, viene ridotto il periodo minimo di residenza all'estero, che passa da 5 a 2 periodi d'imposta, e non è più richiesto che i dipendenti siano in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione o siano inquadrati in ruoli direttivi.²⁷

Iscrizione all'AIRE

Possano accedere ai benefici fiscali anche i lavoratori **non iscritti all'AIRE**, rientrati a **decorrere dal 1° gennaio 2020**, purché attestino di avere la residenza fiscale in un altro Stato, ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni nei 2 periodi di imposta precedenti il trasferimento in Italia.

Durata dell'agevolazione

L'agevolazione fiscale spetta per **5 periodi di imposta** e, precisamente, decorre dal periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale in Italia ai sensi dell'articolo 2 del TUIR e per i 4 periodi di imposta successivi.

²⁶ In tal senso, la risposta all'istanza di interpello n. 78 del 27 febbraio 2020.

²⁷ Il DL 34/2019 modifica solo il comma 1 dell'articolo 16 del D.Lgs 147/2015 mentre non interviene sul comma 2 relativo ai dipendenti con titolo di laurea, il quale continua ad applicarsi.

Considerato che per le persone fisiche il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, un soggetto che si trasferisce 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 non si verificano i requisiti previsti dalla norma per essere considerati fiscalmente residenti in Italia²⁸. Ad esempio, un lavoratore che trasferisce la residenza il 30 settembre 2020, nell'anno 2020 non avrà l'applicazione dell'agevolazione in quanto fiscalmente non residente in Italia, mentre divenendo fiscalmente residente dal 2021 potrà fruire dell'agevolazione per il periodo 2021-2025.

Decadenza

Il beneficiario decade dall'agevolazione se non mantiene la residenza in Italia per almeno 2 anni. In tal caso, si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi.

In caso di contratto di lavoro dipendente a tempo determinato avente scadenza anteriore al decorso del biennio, ovvero in ipotesi di risoluzione del rapporto di lavoro a tempo indeterminato anteriormente allo scadere del biennio per cause non imputabili al lavoratore, questi non decade dall'agevolazione purché non trasferisca la residenza fuori dall'Italia prima del biennio.

Misura dell'agevolazione

Per effetto delle modifiche intervenute, i redditi di lavoro dipendente e i redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente da lavoratori che trasferiscono la residenza in Italia sono **imponibili per il 30% del loro ammontare** (esenzione del 70%).

I redditi sopra citati sono imponibili al 10% per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia. La disposizione, in questo caso, fa riferimento alla nozione civilistica di residenza, ovvero al luogo in cui la persona ha la dimora abituale, che coincide con il luogo dove il soggetto normalmente abita. Ne consegue che, nell'ipotesi in cui l'impatriato fissi la residenza in una delle suddette Regioni, avrà diritto alla detassazione dei redditi agevolabili nella misura del 90%, anche qualora svolga l'attività lavorativa in un Comune diverso da quello di residenza, come chiarito dalla circolare dell'Agenzia delle entrate 33/2020.

Proroga

Tra le novità introdotte dal Decreto Crescita 2019 è stata prevista anche **l'estensione gratuita dell'agevolazione per ulteriori 5 periodi di imposta**²⁹, al ricorrere di una delle seguenti condizioni:

²⁸ Circolare Agenzia delle Entrate 17/2017, Parte I; Risposta interpello n. 34 del 12 febbraio 2019

²⁹ Articolo 16, comma 3-bis del D.Lgs 147/2015

- lavoratori con almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo;
- o acquisto di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento; l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.

In entrambi i casi, i redditi prodotti in Italia negli ulteriori 5 periodi di imposta concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare.

Per i lavoratori che hanno almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo, i redditi agevolati, negli ulteriori 5 periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10% del loro ammontare (esenzione del 90%).

A tal proposito, si evidenzia che le condizioni sopra citate (figli o acquisto dell'abitazione), al verificarsi delle quali è riconosciuto l'ampliamento dei periodi d'imposta agevolabili, non sono tra loro cumulabili. Pertanto, l'estensione del regime agevolativo è limitata solo ad ulteriori 5 periodi d'imposta, indipendentemente dalla sussistenza di una o più condizioni previste dalla norma. Ne consegue che, la detassazione del reddito è fruibile su un arco temporale massimo di 10 periodi di imposta (cinque più cinque).

Presenza figli a carico³⁰

L'estensione del beneficio in presenza di almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo, è riconosciuta sia qualora il figlio minorenni e/o a carico (ovvero in affidio preadottivo) sia nato prima del trasferimento in Italia, sia successivamente, a condizione che tale presupposto sussista entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione (ad esempio, se il contribuente è rientrato in Italia nel periodo d'imposta 2020, il figlio - o i tre figli - deve/devono essere nato/nati entro il periodo di imposta 2024).

La circostanza che, successivamente al rientro, i figli diventino maggiorenni (ovvero fiscalmente non più a carico), non determina la perdita dei benefici fiscali relativamente all'ulteriore quinquennio.

Il lavoratore, inoltre, ha diritto all'agevolazione anche nell'ipotesi in cui i figli minorenni o a carico non siano residenti nel territorio dello Stato al momento del rientro, a condizione che gli stessi trasferiscano la residenza fiscale in Italia entro il primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione da parte del genitore.

Acquisto unità immobiliare³¹

L'estensione temporale dell'agevolazione è riconosciuta anche quando il lavoratore impatriato acquisti un'unità immobiliare di tipo residenziale nel territorio italiano nei 12 mesi precedenti al rientro.

³⁰ Circolare Agenzia delle Entrate 28.12.2020 n. 33

³¹ Circolare Agenzia delle Entrate 28.12.2020 n. 33

Per individuare i 12 mesi si fa riferimento al concetto di anno secondo il calendario comune, inteso come periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell'anno e fino al giorno antecedente dell'anno successivo.

La disposizione prevede, inoltre, che l'acquisto possa avvenire anche successivamente al rientro, purché ciò avvenga entro (e non oltre) i primi 5 periodi di imposta di fruizione del regime e permanga per tutto il periodo agevolato.

Inoltre, la circostanza di essere già proprietario di un altro immobile di tipo residenziale sul territorio dello Stato non impedisce l'accesso all'estensione dell'agevolazione.

Sempre con riferimento agli acquisti immobiliari:

- l'acquisto deve riguardare la piena proprietà, e non diritti parziali;
- occorre l'atto, e non un mero preliminare;
- nella ipotesi in cui l'unità immobiliare sia acquistata dal coniuge, dal convivente o dai figli del lavoratore, tale acquisto può essere effettuato anche in comproprietà con il lavoratore impatriato.

Determinazione dei redditi agevolati

I redditi agevolabili devono essere determinati secondo le disposizioni previste dal Testo Unico per le singole categorie di reddito, vale a dire dall'articolo 51, se derivanti da rapporti di lavoro dipendente, dall'articolo 52, se derivanti da rapporti assimilati al lavoro dipendente. Sono inoltre agevolabili le somme conseguite in sostituzione dei suddetti redditi, le quali, ai sensi dell'articolo 6 del Tuir, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti.

Dal reddito complessivo, ridotto per effetto del beneficio fiscale, sono scomputati gli oneri deducibili e l'imposta dovuta è ridotta delle detrazioni per carichi di famiglia e per tipologia di reddito spettanti.

L'agevolazione fiscale è applicabile ai soli redditi che si considerano prodotti in Italia mentre non spetta per i redditi derivanti da attività di lavoro prestata fuori dai confini dello Stato italiano.

Nel caso in cui un soggetto abbia prodotto nei primi mesi dell'anno redditi al di fuori dell'Italia e, per essere rientrato in corso d'anno, risulti fiscalmente residente in Italia, detti redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo in via ordinaria, salva l'applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni.

I redditi derivanti da attività di lavoro svolta in trasferta sono agevolabili in quanto strettamente connessi all'attività svolta in Italia.

Diversamente non possono ritenersi agevolabili i redditi derivanti dalla attività lavorativa resa in distacco all'estero in quanto, in tale ipotesi, la prestazione, essendo resa a beneficio del soggetto distaccatario estero, risulta distinta dalla attività svolta in Italia.

Non fruiscono inoltre del beneficio i redditi derivanti dalle attività prestate all'estero, come nel caso di assegnazione di opzioni derivanti da piani di stock options, anche se percepiti nel periodo d'imposta in cui il soggetto è fiscalmente residente in Italia (salvo che l'incentivo sia maturato dopo il trasferimento e sia riferibile all'attività prestata in Italia³²).

Continuità dell'attività lavorativa

La nuova norma non ha più richiesto richiede più che l'attività sia svolta per un'impresa operante in Italia; pertanto, possono accedere all'agevolazione i soggetti che vengono a svolgere in Italia attività di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero.

Con la circolare 33/2020, l'Agenzia ha fornito alcuni chiarimenti in caso di distacco. Secondo l'Amministrazione, ai lavoratori che rientrano a seguito di distacco all'estero non si applica il regime degli impatriati, in presenza del medesimo contratto e presso il medesimo datore di lavoro.

Diversamente, nell'ipotesi in cui il lavoratore intraprenda una "nuova" attività lavorativa, in virtù della sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro, diverso dal contratto in essere in Italia prima del distacco, e assuma un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario, lo stesso potrà accedere al beneficio a decorrere dal periodo di imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia.

A titolo meramente esemplificativo, costituiscono indice di una situazione di continuità sostanziale (quindi non rappresentativi di “nuovo” contratto di lavoro):

- il riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale;
- il riconoscimento dell'anzianità dalla data di prima assunzione;
- l'assenza del periodo di prova;
- clausole volte a non liquidare i ratei di tredicesima o quattordicesima maturati o il TFR al momento della sottoscrizione del nuovo accordo;
- clausole in cui si prevede che alla fine del distacco, il lavoratore sarà reinserito nell'ambito dell'organizzazione della Società distaccante e torneranno ad applicarsi i termini e le condizioni di lavoro presso la Società di appartenenza in vigore prima del distacco.

Laddove, invece, le condizioni oggettive del nuovo contratto (prestazione di lavoro, termine, retribuzione) richiedano un nuovo rapporto obbligatorio in sostituzione di quello precedente,

³² In tal senso, la risposta all'istanza di interpello n. 78 del 27 febbraio 2020.

con nuove ed autonome situazioni giuridiche, cui segua un mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione e del titolo del rapporto, l'impatriato potrà accedere al regime agevolativo.³³

Con l'interpello n. 159 del 28 marzo 2022 l'Agenzia delle entrate chiarisce ulteriormente l'applicabilità dell'agevolazione in caso di "nuova" attività lavorativa.

In particolare, viene specificato che il semplice rientro in Italia, post distacco all'estero, con un nuovo inquadramento e revisione della retribuzione, ma con mantenimento degli stessi termini e condizioni contrattuali (nonché del medesimo datore di lavoro) non rappresenti la "discontinuità" tra il rientro e la precedente posizione lavorativa, necessaria ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa.

Ne consegue che le condizioni oggettive del nuovo contratto (prestazione di lavoro, termine, retribuzione) richiedono un nuovo rapporto obbligatorio in sostituzione di quello precedente, con nuove ed autonome situazioni giuridiche, cui segua un mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione e del titolo del rapporto.³⁴

Requisito dell'attività prevalente in Italia

La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 17/2017 ha chiarito che il requisito legato allo svolgimento dell'attività in via prevalente in Italia risulta soddisfatto se l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno solare.

In relazione al requisito dello svolgimento dell'attività in via prevalente in Italia, la circ. 17/2017 ha altresì precisato che il lavoratore potrà fruire del beneficio per i soli anni in cui il requisito sarà soddisfatto. In aggiunta si ricorda che il beneficio è limitato, nel corso del periodo di imposta, ai redditi prodotti in Italia, precludendolo invece per i redditi derivanti dall'eventuale attività di lavoro prestata all'estero (per un periodo inferiore a 183 giorni), i quali sarebbero quindi soggetti a tassazione integrale in Italia.

Riconoscimento dell'agevolazione da parte dei sostituti di imposta

Per beneficiare del regime agevolativo i lavoratori, titolari di reddito di lavoro dipendente, devono presentare una richiesta scritta al proprio datore di lavoro.

Tale richiesta, resa ai sensi del DPR 445/2000, deve contenere:

- le generalità (nome, cognome e data di nascita);
- il codice fiscale;

³³ Tale interpretazione è stata confermata con la risposta a interpello n. 683 del 7 ottobre 2021

³⁴ L'Agenzia delle entrate con l'interpello n. 259 dell'11 maggio 2022 analizzando un caso molto specifico, caratterizzato da circostanze particolari, ha ammesso la possibilità di accedere al regime agevolativo in presenza di un'attività lavorativa "nuova", in una "nuova" sede aziendale, con un "nuovo" ruolo, "nuove" mansioni e "nuove" condizioni economiche ma senza una "nuova" assunzione da parte del datore, in quanto il nuovo lavoro non si pone in continuità con la precedente attività lavorativa.

- l'indicazione della data di rientro in Italia e della prima assunzione in Italia;
- la dichiarazione di possedere i requisiti previsti dai regimi agevolativi di cui si chiede l'applicazione;
- l'indicazione dell'attuale residenza in Italia;
- l'impegno a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza prima del decorso del periodo minimo previsto dalla norma;
- la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti dall'articolo 44 del DL 78/2010 e dalla Legge 238/2010.

Il datore di lavoro applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta o in sede di conguaglio, mediante applicazione delle ritenute sull'imponibile ridotto.

La richiesta deve essere presentata all'attuale datore di lavoro anche in caso di seconda o ulteriore assunzione (rispetto a quella per cui il lavoratore è rientrato).

Nelle ipotesi in cui il datore di lavoro non abbia potuto riconoscere l'agevolazione, il contribuente può fruirne, in presenza dei requisiti di legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi. In tale caso il reddito di lavoro dipendente va indicato già nella misura ridotta.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate, con la circolare 33/2020 ha precisato che nelle ipotesi in cui l'impatriato non abbia formulato alcuna richiesta al proprio datore di lavoro nel periodo di imposta in cui è avvenuto il rimpatrio, né ne abbia dato evidenza nelle relative dichiarazioni dei redditi, per detti periodi di imposta l'accesso al regime è da considerarsi precluso.

Nelle ipotesi in cui il contribuente non si sia avvalso dell'agevolazione al momento della presentazione della dichiarazione, potrà avvalersene presentando nei termini ordinari una dichiarazione "correttiva nei termini". Si considerano, inoltre, valide le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, salva l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo (c.d. "dichiarazioni tardive").

Trattandosi di un regime opzionale, è invece preclusa la possibilità di presentare una dichiarazione "integrativa a favore", oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza ordinaria. Secondo l'Agenzia, inoltre, non ci sono neanche le condizioni per accedere all'istituto della *remissio in bonis*, che ammette la possibilità di esercitare tardivamente l'opzione per un beneficio fiscale o un regime agevolato quando il contribuente ha "tenuto un comportamento coerente con il regime opzionale prescelto ovvero con il beneficio fiscale di cui intende usufruire" (c.d. comportamento concludente) ed ha omissso l'adempimento formale normativamente richiesto, che viene posto in essere successivamente. Nelle ipotesi in cui i termini di presentazione della dichiarazione siano scaduti, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fruire del regime agevolativo per i restanti periodi di imposta del quinquennio.

Divieto di cumulo

La fruizione dei benefici previsti dall'articolo 16 del D.Lgs 147/2015 è incompatibile con la contemporanea fruizione degli incentivi per i docenti e i ricercatori previsti dall'art. 44 del DL 78/2010 e del regime dei neo domiciliati articolo 24-bis del TUIR.

Sportivi professionisti

Il Decreto Crescita (DL 34/2019) ha esteso la platea dei beneficiari del regime speciale per lavoratori impatriati anche agli sportivi professionisti ³⁵. Per gli sportivi la misura dell'agevolazione è pari al 50% dei redditi imponibili dall'anno del rientro e per i quattro anni successivi.

Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 26 gennaio 2021, su proposta dell'autorità di Governo delegata per lo sport e di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono stati definiti i criteri e le modalità di attuazione della norma.

Agevolazione per gli anni 2020 e 2021

La norma per gli anni 2020 e 2021 prevede per gli sportivi professionisti un'agevolazione pari al 50 per cento dei redditi imponibili³⁶. Per poter usufruire del regime agevolato è richiesto il versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile, da versare annualmente, entro il termine di versamento del saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche relativa al periodo di imposta di riferimento (con il codice tributo "1900").

Contestualmente al versamento gli interessati comunicano al Dipartimento per lo sport, mediante modulo disponibile sul sito www.sport.governo.it: l'adesione al regime agevolato, la somma versata, i propri dati identificativi, quelli del datore di lavoro e della federazione sportiva nazionale di riferimento.

L'eventuale omesso o insufficiente versamento del contributo entro i termini comporta la decadenza del beneficio.

Agevolazione dal 2022

Il Decreto Ucraina³⁷ ha modificato ridimensionando il regime fiscale per i lavoratori sportivi impatriati, specificando le discipline sportive, le caratteristiche dei contribuenti e l'ammontare dei redditi a cui si applica l'agevolazione dal periodo d'imposta 2022.

In particolare, è stato previsto che il regime impatriati non si applica ai rapporti di lavoro sportivo regolati dalla Legge n. 91/1981 (Norme in materia di rapporti tra società e sportivi professionisti) e dal D.Lgs. n. 36/2021 (Riordino e riforma delle disposizioni in materia di enti sportivi professionistici e dilettantistici, nonché di lavoro sportivo).

³⁵ Comma 5-quater dell'articolo 16 del DLgs 147/2015.

³⁶ Ai redditi agevolati non si applica la maggiorazione spettante per i trasferimenti nel Mezzogiorno.

³⁷ Articolo 12-*quater*, del Decreto Legge 21 marzo 2022, n. 21, convertito con modificazioni nella Legge 20 maggio 2022, n. 51, entrato in vigore il 21 maggio 2022.

Mentre, ferme restando le condizioni di cui all'articolo 16 del D.Lgs. n. 147/2015³⁸, il regime agevolativo trova applicazione esclusivamente:

- nel caso in cui i redditi siano prodotti in discipline riconosciute dal CONI nelle quali le federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica entro l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore ad euro 1.000.000;
- nonché nel caso in cui i redditi siano prodotti in discipline riconosciute dal CONI nelle quali le federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica dopo l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore ad euro 500.000.

In entrambe le ipotesi i redditi degli sportivi professionisti, previo versamento di un contributo pari allo 0,5 per cento della base imponibile, sono imponibili limitatamente al 50 per cento del loro ammontare e non si applicano le disposizioni relative alla maggiorazione dell'agevolazione fiscale nel caso in cui il beneficiario abbia tre figli³⁹ e la maggiorazione per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia⁴⁰.

Il contributo pari allo 0,5 per cento, per optare per l'agevolazione, deve essere versato annualmente, entro il termine di versamento del saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche relativa al periodo di imposta di riferimento (con il codice tributo "1900"). Contestualmente al versamento i soggetti interessati comunicano al Dipartimento per lo sport, mediante modulo disponibile sul sito www.sport.governo.it: l'adesione al regime agevolato, la somma versata, i propri dati identificativi, quelli del datore di lavoro e della federazione sportiva nazionale di riferimento.

L'eventuale omesso o insufficiente versamento del contributo entro i termini comporta la decadenza del beneficio.

³⁸ Il regime dei lavoratori sportivi impatriati prevede che i redditi di lavoro dipendente, assimilati a quelli di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori sportivi professionisti che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato, concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50% del loro ammontare, al ricorrere delle seguenti condizioni:

- a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;
- b) l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano.

³⁹ Articolo 16, comma 3-bis, del decreto legislativo n. 147 del 2015.

⁴⁰ Articolo 16, comma 5-bis, del decreto legislativo n. 147 del 2015.

Con un DPCM di futura emanazione verranno definiti i criteri e le modalità di attuazione della presente agevolazione.

In ogni caso, le disposizioni di cui ai commi 5-*quater* e 5-*quinqües* dell'articolo 16 del D.Lgs. n. 147/2015, previgenti le modifiche previste dal decreto Ucraina, continuano ad applicarsi ai redditi derivanti dai contratti in essere alla data del 21 maggio 2022, data di entrata in vigore della legge di conversione del Decreto Ucraina e fino alla loro naturale scadenza.

1.3.3 IMPATRIATI - REGIME APPLICABILE DAL 1° GENNAIO 2024

L'art. 5 del D.Lgs. n. 209/2023 ha riscritto integralmente la disciplina del regime impatriati, abrogando e sostituendo l'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, con decorrenza dal periodo d'imposta 2024.

Caratteristiche del “nuovo” regime impatriati e differenze rispetto al “vecchio”

In particolare, rispetto alla precedente disciplina vigente, la nuova disposizione in materia ha introdotto le seguenti novità:

- la riduzione della misura d'esenzione dal 70% al 50% (imponibilità sul 50% del reddito);
- l'eliminazione delle precedenti deroghe alla misura d'esenzione (trasferimenti nel Sud Italia e sportivi professionisti), con introduzione di una nuova deroga legata al trasferimento con un figlio minore (che acquisisce la residenza in Italia) o alla nascita di un figlio successivamente al trasferimento, nel qual caso l'esenzione passa al 60% (imponibilità sul 40% del reddito);
- la reintroduzione di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione;
- la limitazione dell'ambito soggettivo, da cui sono stati esclusi i redditi d'impresa e i redditi di lavoro autonomo “occasionale” (restano agevolabili i redditi di lavoro autonomo “professionale”);
- l'introduzione di una soglia al reddito agevolabile, stabilita a 600.000 euro (fino a tale importo opera l'agevolazione, mentre sull'eccedenza si applica la tassazione ordinaria);
- l'innalzamento del periodo di residenza all'estero richiesto prima del trasferimento in Italia da 2 a 3 periodi d'imposta, con introduzione di deroghe nel caso di continuità con l'attività prestata all'estero (in particolare, qualora l'attività sia prestata in favore dello stesso soggetto presso il quale il lavoratore è stato impiegato all'estero o di una società del suo stesso gruppo, il requisito è innalzato a 6 o 7 periodi d'imposta, rispettivamente se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia oppure è stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto o di una società del suo stesso gruppo);
- in considerazione delle deroghe precisate nel precedente punto, l'introduzione della possibilità di agevolare i trasferimenti infragruppo transnazionali, precedentemente non agevolati;

- l'innalzamento da 2 a 4 anni dell'impegno a risiedere in Italia successivamente al trasferimento;
- l'introduzione del requisito della prestazione dell'attività lavorativa per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato
- l'eliminazione della possibilità di proroga della durata dell'agevolazione.

Regimi Transitori

Al fine di limitare le penalizzazioni derivanti dalla nuova versione dell'agevolazione più restrittiva, la nuova disciplina (Art. 5 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209) ha anche introdotto due regimi transitori.

In particolare, il primo regime transitorio permette di fruire dell'agevolazione nella precedente versione vigente (paragrafo 1.3.2) regolata dall'art. 16 del D.Lgs. 147/2015).

A tale regime transitorio possono accedere:

- i soggetti che hanno trasferito la propria residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023;
- i lavoratori sportivi con contratto stipulato entro il 31 dicembre 2023.

Il secondo regime transitorio, invece, consente l'estensione del periodo agevolato per ulteriori 3 periodi d'imposta (in aggiunta ai 5 ordinari) ai soggetti che:

- hanno trasferito la propria residenza anagrafica in Italia nell'anno 2024;
- acquistano un'unità immobiliare residenziale adibita ad abitazione principale in Italia entro il 31 dicembre 2023 e, comunque, nei 12 mesi precedenti al trasferimento.

In tal caso, nell'ulteriore triennio agevolato, la misura di esenzione dei redditi sarà pari al 50% (imponibilità sul 50% del reddito).

Confronto tra nuovo regime impatriati e il precedente

Considerato il rilevante numero di novità introdotte dalla nuova disciplina, nella tabella seguente viene effettuato il confronto tra il nuovo regime impatriati e la precedente versione.

Condizioni	Regime in vigore fino al 31/12/2023	Regime in vigore dal 1/1/2024
Cittadinanza	UE e non UE	UE e non UE
Requisiti Soggettivi		Laurea oppure elevata qualificazione o specializzazione

Redditi Agevolati	- Reddito di lavoro dipendente e assimilato - Reddito di lavoro autonomo - Reddito d'impresa dell'imprenditore individuale	- Reddito di lavoro dipendente e assimilato - reddito di lavoro autonomo professionale
Limite Reddituale		600.000 euro
Residenza Estera pregressa	2 periodi d'imposta	- 3 periodi d'imposta - 6 periodi d'imposta se trasferimento infragruppo senza rapporto infragruppo pregresso in Italia - 7 periodi d'imposta se trasferimento infragruppo con rapporto infragruppo pregresso in Italia
Trasferimenti infragruppo	NO	SI
Impegno a mantenere la residenza in Italia	2 anni	4 anni
Misura (Reddito Imponibile)	- 30% - 10% al Sud - 50% sportivi	- 50% - 40% con figlio minore o nascita successiva
Durata	5 periodi d'imposta	5 periodi d'imposta

Proroga	Gratuita per ulteriori 5 periodi d'imposta (in presenza di condizioni)	NO (Regime Transitorio: Gratuita per ulteriori 3 periodi d'imposta se iscrizione anagrafica 2024 ed acquisto immobile residenziale entro il 31/12/2023)
---------	--	--

Requisito della laurea o dell'elevata qualificazione o specializzazione

In relazione al titolo di laurea, questo può essere conseguito in Italia o all'estero e, per quello acquisito in Italia, è sufficiente che sia costituito da una laurea triennale, non solo da una laurea magistrale.

I requisiti di elevata qualificazione o specializzazione ricorrono, in base al DLgs. 108/2012 il DLgs. 206/2007, nelle seguenti ipotesi:

- conseguimento di un titolo di istruzione superiore rilasciato dalle autorità competenti, che attesti il completamento di un percorso di studio di durata almeno triennale e della relativa qualifica professionale superiore, corrispondente ad almeno il livello 6 del Quadro nazionale delle qualificazioni;
- possesso dei requisiti previsti dal DLgs. 206/2007, limitatamente all'esercizio delle professioni ivi regolamentate;
- possesso di una qualifica professionale superiore attestata da almeno cinque anni di esperienza professionale, pertinenti alla professione o al settore specificato nel contratto di lavoro o all'offerta vincolante;
- possesso di una qualifica professionale superiore attestata da almeno tre anni di esperienza professionale pertinente acquisita nei sette anni precedenti la presentazione della domanda di Carta Blu dell'UE, in relazione a dirigenti e specialisti nel settore delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione.

Inoltre, in aggiunta alle ipotesi sopra previste, possono rientrare nell'ambito agevolativo anche i soggetti che, pur in assenza di un titolo di istruzione superiore o di un periodo minimo di esperienza nel settore, abbiano svolto un'attività di ricerca, anche applicata all'ambito delle tecnologie di intelligenza artificiale.⁴¹

I lavoratori con elevata qualificazione o specializzazione, non è necessario che ricoprano ruoli direttivi o che svolgano mansioni relative all'alta specializzazione o qualificazione di cui sono in possesso.

⁴¹ Ipotesi agevolativa introdotta in via successiva dall'art. 22 della Legge 132/2025, che ha modificato direttamente l'art. 5, comma 1, lett. d), del DLgs. 209/2023.

Iscrizione all'AIRE

Inoltre, è stata confermata la possibilità di accesso al regime agevolativo anche ai lavoratori non iscritti all'AIRE, a condizione che attestino di avere la residenza fiscale in un altro Stato, ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni nei periodi di imposta precedenti il trasferimento in Italia.⁴²

Misura dell'agevolazione

Ai sensi della disciplina del “nuovo” regime per i lavoratori impatriati, i redditi di lavoro dipendente e assimilati e quelli derivanti da lavoro autonomo professionale percepiti da lavoratori che trasferiscono la residenza in Italia sono imponibili per il 50% del loro ammontare (esenzione del 50%).

Questi redditi sono, invece, imponibili al 40% (esenzione del 60%) per i soggetti che:

- si trasferiscono in Italia con almeno un figlio minore;
- diventi genitore di un figlio in seguito a nascita o ad adozione durante il periodo di fruizione dell'agevolazione.

In particolare, in quest'ultimo caso, l'applicazione dell'agevolazione in misura maggiorata decorre dal periodo d'imposta in cui si realizza la suddetta condizione e dura per il tempo residuo di fruibilità della medesima.

Per poter fruire dell'aliquota di esenzione maggiorata, è necessario che, oltre al lavoratore, anche il figlio trasferisca la propria residenza in Italia.

Inoltre, il raggiungimento della maggiore età del figlio in seguito al trasferimento in Italia non determina la decadenza dalla fruizione dell'agevolazione in misura maggiorata, fino al termine del periodo agevolato.

L'agevolazione in misura maggiorata si può applicare, nel rispetto di ogni altra condizione normativa posta dalla disciplina in esame, ad entrambi i genitori, in quanto non sono state previste preclusioni espresse volte a limitare tale possibilità.

Durata dell'agevolazione

L'agevolazione fiscale per i lavoratori c.d. “nuovi” impatriati spetta, anch'essa, **per 5 periodi di imposta.**

L'applicazione del regime agevolativo, nello specifico, decorre dal periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale in Italia, secondo i criteri definiti dall'art. 2 del TUIR, e per i 4 periodi di imposta successivi.

In particolare, considerato che per le persone fisiche il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, un soggetto che si trasferisce in Italia dopo il 2 luglio (dopo il 1° luglio nel caso di anno

⁴² Art. 5, comma 6, del DLgs. 209/2023.

bisestile) non può essere considerato fiscalmente residente per quell'anno, in quanto non si verificano i requisiti previsti dalla norma per essere considerati fiscalmente residenti in Italia⁴³. Ad esempio, un lavoratore che trasferisce la residenza il 30 settembre 2026, nell'anno 2026 non avrà l'applicazione dell'agevolazione in quanto fiscalmente non residente in Italia, mentre divenendo fiscalmente residente dal 2027 potrà fruire dell'agevolazione per il periodo 2027-2031.

Il soggetto beneficiario decade dall'agevolazione qualora non mantenga la residenza in Italia per almeno 4 anni. In tal caso, si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi.

In caso di contratto di lavoro dipendente a tempo determinato avente scadenza anteriore al decorso del biennio, ovvero in ipotesi di risoluzione del rapporto di lavoro a tempo indeterminato anteriormente allo scadere del biennio per cause non imputabili al lavoratore, questi non decade dall'agevolazione purché non trasferisca la residenza fuori dall'Italia prima del biennio.

Proroga

I “nuovi” impatriati non possono fruire, invece, di alcuna possibilità di estensione dell'agevolazione, né in via gratuita né a pagamento.

L'unica eccezione riguarda i soggetti rientranti durante il cd. “regime transitorio” sopra descritto, cioè coloro che si sono trasferiti in Italia (trasferimento della residenza anagrafica) nell'anno 2024 e hanno acquistato un'unità immobiliare residenziale adibita ad abitazione principale in Italia entro il 31 dicembre 2023 e, comunque, nei 12 mesi precedenti al trasferimento.

In tale eventualità, il soggetto potrà fruire dell'estensione del periodo agevolato per ulteriori 3 periodi d'imposta (in aggiunta ai 5 ordinari), con applicazione di un'esenzione dei redditi pari al 50% (imponibilità sul 50% del reddito).

Redditi agevolati e limite massimo agevolabile

Nel “nuovo” regime impatriati possono essere agevolate le seguenti tipologie di reddito:

- reddito di lavoro dipendente
- redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente;
- reddito di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

I redditi di lavoro autonomo agevolabili riguardano, ai sensi di quanto sopra indicato, esclusivamente quelli derivanti dall'esercizio delle professioni regolamentate, pertanto non quelli di lavoro autonomo non aventi natura professionale.

⁴³ Circolare Agenzia delle Entrate 17/2017, Parte I; Risposta interpello n. 34 del 12 febbraio 2019

Una delle maggiori novità della “nuova” disciplina è l’introduzione di un limite massimo su cui applicare l’agevolazione, fissato nella misura di 600.000 euro.

In particolare, al ricorrere delle condizioni normative, l’agevolazione potrà essere applicata su un ammontare fino a 600.000 euro, mentre l’eventuale eccedenza dovrà essere assoggettata a tassazione ordinaria.

Il limite suddetto va computato senza ragguaglio ad anno, anche nell’ipotesi in cui il trasferimento in Italia sia avvenuto nel corso del periodo d’imposta.⁴⁴

Inoltre, non risulta agevolabile la quota parte dei redditi percepiti nei periodi d’imposta in cui il soggetto ha la residenza fiscale in Italia, ma riferiti a prestazioni lavorative svolte all’estero nei periodi d’imposta precedenti al trasferimento nello Stato.

Requisito della residenza estera pregressa e trasferimenti infragruppo

Per quanto riguarda il requisito della residenza estera pregressa, l’art. 5 del DLgs. 209/2023 innalza il periodo di residenza all’estero richiesto prima del trasferimento in Italia da 2 a 3 periodi d’imposta, con introduzione di deroghe nel caso di continuità con l’attività prestata all’estero.

Quest’ultima, in particolare, rappresenta una novità rispetto ai “vecchi” regimi per lavoratori impatriati, in quanto non era mai stata ammessa la possibilità di agevolare i trasferimenti avvenuti in continuità rispetto all’attività lavorativa prestata all’estero.

In tale eventualità, qualora l’attività sia prestata in favore dello stesso soggetto presso il quale il lavoratore è stato impiegato all’estero o di una società del suo stesso gruppo, il requisito è innalzato a:

- 6 periodi d’imposta, se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto o di una società del suo stesso gruppo;
- 7 periodi d’imposta, se il lavoratore è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto o di una società del suo stesso gruppo.

Ai fini dei requisiti rafforzati di residenza estera, il “primo test” da effettuare riguarda la verifica della continuità dell’attività lavorativa presso il medesimo datore di lavoro, elemento che assume rilevanza nel periodo d’imposta precedente il rientro in Italia.⁴⁵

Inoltre, come “secondo test”, va verificato se il nuovo datore di lavoro in Italia coincide con il datore di lavoro presso il quale l’individuo ha lavorato in Italia nel periodo precedente al trasferimento all’estero.

A livello operativo, temporalmente, il “primo test” è diretto ad individuare la situazione all’atto del trasferimento in Italia, mentre il “secondo test” è volto ad osservare la situazione nel momento del precedente trasferimento all’estero, in entrambi i casi riferendosi al periodo d’imposta immediatamente precedente ai trasferimenti.

⁴⁴ Risposta ad Interpello Agenzia delle Entrate n. 70/E del 12 marzo 2025.

⁴⁵ Risposta ad Interpello Agenzia Entrate n. 41/E del 20 febbraio 2025.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate ha anche precisato che a tali fini è necessario considerare ogni impiego all'estero del lavoratore nel periodo d'imposta che precede l'impatrio, anche se questo non rappresenta l'ultimo impiego della persona all'estero.⁴⁶

Nel caso di trasferimento in Italia, in cui il lavoratore continui a prestare la propria attività presso il medesimo datore di lavoro estero in modalità di smart working, il medesimo potrà fruire del regime agevolativo, dovendo, tuttavia, rispettare i requisiti di residenza estera pregressa “rafforzati”, in quanto richiesti nelle ipotesi di continuità della prestazione lavorativa da svolgere in Italia rispetto a quella svolta all'estero prima del trasferimento.

I requisiti di residenza estera pregressa “rafforzati” operano a prescindere dalla tipologia di rapporto contrattuale instaurato dal lavoratore; dunque, si applica anche nel caso in cui il soggetto sia un lavoratore dipendente assimilato oppure un lavoratore autonomo, se presta l'attività presso il medesimo datore di lavoro o di una società del suo stesso gruppo societario.

A livello nozionistico, per “gruppo”⁴⁷ si intendono i soggetti, tra i quali sussiste un rapporto di controllo diretto o indiretto, ai sensi della definizione contenuta civilisticamente nell'art. 2359, comma 1, n. 1), del Codice civile (controllo di diritto), oppure che sono sottoposti al comune controllo diretto o indiretto da parte di un altro soggetto.

Per “stesso soggetto”, invece, non è stata fornita un'indicazione precisa da parte dell'amministrazione finanziaria; tuttavia, si potrebbe far riferimento alla stessa entità presso alla quale il lavoratore era impiegato prima e dopo il trasferimento oppure all'entità in questione e alle sue filiali o succursali all'estero o viceversa. Sul punto, l'Agenzia si è limitata a precisare che, ai fini dei requisiti della residenza estera pregressa “rafforzata”, valgono anche i trasferimenti verso le sedi secondarie.

Attività lavorativa svolta in Italia e non necessità del “collegamento funzionale”

Una rilevante novità rispetto alle precedenti versioni dell'agevolazione riguarda l'aspetto del “collegamento funzionale” tra il trasferimento in Italia e lo svolgimento nel territorio nazionale di un'attività lavorativa.

Sul punto, l'Agenzia⁴⁸ ha espressamente precisato che, nel “nuovo” contesto normativo del regime agevolativo e diversamente da quanto previsto per i “vecchi” regimi impatriati, non è più richiesta la verifica della sussistenza di un nesso causale tra il trasferimento e l'inizio dell'attività lavorativa in Italia.

Pertanto, da tale nuovo orientamento, ne consegue che i requisiti per la fruizione dell'agevolazione possano maturare anche in seguito al trasferimento in Italia del lavoratore che, dunque, non è più necessario che avvenga in relazione all'inizio di una attività lavorativa da svolgere in Italia dal momento dell'impatrio.

⁴⁶ Risposta ad Interpello Agenzia Entrate n. 51/E del 28 febbraio 2025.

⁴⁷ Art. 5, comma 2, del DLgs. 209/2023.

⁴⁸ Risposta ad Interpello Agenzia delle Entrate n. 66/E del 6 marzo 2025.

Riconoscimento dell'agevolazione da parte dei sostituti di imposta

Per beneficiare del regime agevolativo i lavoratori, titolari di reddito di lavoro dipendente, devono presentare una richiesta scritta al proprio datore di lavoro.

Tale richiesta, resa ai sensi del DPR 445/2000, deve contenere:

- le generalità (nome, cognome e data di nascita);
- il codice fiscale;
- l'indicazione della data di rientro in Italia e della prima assunzione in Italia;
- la dichiarazione di possedere i requisiti previsti dai regimi agevolativi di cui si chiede l'applicazione;
- l'indicazione dell'attuale residenza in Italia;
- l'impegno a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza prima del decorso del periodo minimo previsto dalla norma;
- la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti dall'articolo 44 del DL 78/2010 e dalla Legge 238/2010.

Il datore di lavoro applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta o in sede di conguaglio, mediante applicazione delle ritenute sull'imponibile ridotto.

La richiesta deve essere presentata all'attuale datore di lavoro anche in caso di seconda o ulteriore assunzione (rispetto a quella per cui il lavoratore è rientrato).

Nelle ipotesi in cui il datore di lavoro non abbia potuto riconoscere l'agevolazione, il contribuente può fruirne, in presenza dei requisiti di legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi. In tale caso il reddito di lavoro dipendente va indicato già nella misura ridotta.

Al riguardo, l'Agenzia delle entrate, con la circolare 33/2020 ha precisato che nelle ipotesi in cui l'impatriato non abbia formulato alcuna richiesta al proprio datore di lavoro nel periodo di imposta in cui è avvenuto il rimpatrio, né ne abbia dato evidenza nelle relative dichiarazioni dei redditi, per detti periodi di imposta l'accesso al regime è da considerarsi precluso.

Nelle ipotesi in cui il contribuente non si sia avvalso dell'agevolazione al momento della presentazione della dichiarazione, potrà avvalersene presentando nei termini ordinari una dichiarazione "correttiva nei termini". Si considerano, inoltre, valide le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, salva l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo (c.d. "dichiarazioni tardive").

Trattandosi di un regime opzionale, è invece preclusa la possibilità di presentare una dichiarazione "integrativa a favore", oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza ordinaria.

Secondo l'Agenzia, inoltre, non ci sono neanche le condizioni per accedere all'istituto della *remissio in bonis*, che ammette la possibilità di esercitare tardivamente l'opzione per un beneficio fiscale o un regime agevolato quando il contribuente ha “tenuto un comportamento coerente con il regime opzionale prescelto ovvero con il beneficio fiscale di cui intende usufruire” (c.d. comportamento concludente) ed ha omesso l'adempimento formale normativamente richiesto, che viene posto in essere successivamente. Nelle ipotesi in cui i termini di presentazione della dichiarazione siano scaduti, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fruire del regime agevolativo per i restanti periodi di imposta del quinquennio.

Cumulabilità

A differenza della “vecchia” versione dell'agevolazione, il “nuovo” regime per i “lavoratori impatriati”⁴⁹ può essere fruito contestualmente al regime per docenti e ricercatori⁵⁰ o al regime per i neo-residenti⁵¹ nello stesso periodo d'imposta, a condizione che il reddito agevolato non sia il medesimo.⁵²

In particolare, tale cumulabilità è stata ammessa in ragione del fatto che nel nuovo contesto normativo non è ravvisabile una preclusione espressa sull'applicazione del nuovo regime per i lavoratori impatriati e gli altri regimi di favore previsti per coloro che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia.

Tuttavia, con decorrenza dai trasferimenti di residenza in Italia a partire dal periodo d'imposta 2027, non sarà più possibile per i contribuenti fruire della possibilità di cumulo del “nuovo” regime impatriati con il regime per i neo-residenti, in ragione dell'espressa preclusione alla cumulabilità introdotta con l'art. 2 del DL 38/2026.

1.4 REGIME OPZIONALE PER I NUOVI RESIDENTI

Il regime introdotto dall'articolo 24-bis del Tuir è rivolto esclusivamente alle persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia e può essere attivato su base opzionale al ricorrere di specifiche condizioni.

A differenza delle agevolazioni esaminate in precedenza, il regime in esame consente di assoggettare ad imposizione sostitutiva i soli redditi prodotti all'estero, individuati ai sensi dell'art. 165, comma 2, del Tuir. Quest'ultima disposizione stabilisce che *“i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato”*.

⁴⁹ Ai sensi dell'art. 5 del DLgs 209/2023.

⁵⁰ Di cui alla Legge 238/2010.

⁵¹ Ai sensi dell'art. 24-bis del TUIR.

⁵² Risposta ad Interpello Agenzia delle Entrate n. 16/E del 28 gennaio 2025.

I redditi prodotti in Italia dal neo-residente, invece, concorrono alla formazione del reddito complessivo e sono soggetti a tassazione applicando le aliquote IRPEF progressive proprie del contribuente. La base imponibile è costituita esclusivamente:

- dai redditi prodotti in Italia;
- dai redditi esteri non inclusi nell'opzione;
- da eventuali plusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni qualificate realizzate nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione.

Le modalità applicative per l'esercizio, modifica o revoca dell'opzione, nonché per il versamento dell'imposta sostitutiva sono state definite con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate dell'8 marzo 2017.

Ambito soggettivo

Condizione necessaria per fruire dell'agevolazione è che la persona fisica non sia stata fiscalmente residente nel territorio dello Stato, ai sensi dell'articolo 2 del Tuir, per almeno nove dei dieci periodi d'imposta precedenti all'inizio di validità dell'opzione. A tal fine, non ha alcun rilievo la nazionalità del soggetto che si trasferisce, in quanto l'accesso al regime è consentito sia a cittadini stranieri che italiani.

L'opzione può essere validamente esercitata anche da coloro che sono già residenti in Italia per un periodo d'imposta; naturalmente in tale ipotesi, ai fini della verifica del presupposto di residenza all'estero nel periodo di osservazione stabilito dalla norma, è computato anche il periodo d'imposta nel quale si è avuta la residenza fiscale in Italia.

Ad esempio, un soggetto che è stato residente all'estero dal 2007 al 2016 e si trasferisce in Italia a marzo 2017, acquisendo, pertanto, la residenza fiscale nel nostro Paese nel medesimo anno, potrà legittimamente accedere al nuovo regime a partire dal periodo d'imposta 2018.

Il nuovo regime è esteso anche ai cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato di cui al DM 4 maggio 1999.

Estensione del regime opzionale ai familiari

Il comma 6 dell'articolo 24-bis consente di estenderne il beneficio anche a favore di uno o più familiari del neo-residente.

Si tratta, in particolare, delle persone tenute all'obbligo degli alimenti elencate nell'articolo 433 del codice civile, ossia:

- il coniuge;
- la persona con cui è stata stipulata un'unione civile, ai sensi della Legge 76/2016;
- i figli o, in mancanza, i discendenti più prossimi;
- i genitori o, in mancanza, gli ascendenti più prossimi;
- i generi e le nuore;
- il suocero e la suocera;

- i fratelli e le sorelle.

Anche per i familiari è necessario che si trasferiscano in Italia e che non siano stati residenti fiscalmente nel territorio dello Stato per almeno nove dei dieci periodi d'imposta antecedenti a quello di validità dell'opzione.

È consentito estendere l'applicazione del regime ai membri della famiglia anche in momenti cronologicamente distinti. In tal caso, al termine dei quindici anni dall'esercizio dell'opzione da parte del contribuente principale l'opzione cessa di avere effetti anche nei confronti dei familiari a cui era stata estesa.

Esercizio dell'opzione

Le persone fisiche interessate possono optare per l'applicazione dell'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero.

L'opzione per la tassazione sostitutiva si perfeziona:

- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui i soggetti hanno trasferito la loro residenza fiscale in Italia;
- nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo, qualora l'anno di trasferimento in Italia costituisca l'unico periodo, dei dieci precedenti quello di validità dell'opzione, in cui il soggetto non è stato residente all'estero.

Qualora il contribuente abbia versato l'imposta sostitutiva e non abbia poi perfezionato l'opzione in sede dichiarativa, può operare la *remissione in bonis*⁵³, entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile. In tal caso, sarà tenuto al pagamento della sanzione nella misura di 250 euro. Resta inteso che, qualora il neo-residente non si avvalga della *remissione in bonis*, nonostante il versamento tempestivo dell'imposta sostitutiva, l'opzione per il regime non potrà considerarsi perfezionata.

L'opzione si intende tacitamente rinnovata di anno in anno, a meno che non intervenga un'ipotesi di cessazione degli effetti, di revoca dell'opzione o di decadenza dal regime.

Gli effetti dell'imposizione sostitutiva cessano, in ogni caso, decorsi quindici anni dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione.

Esclusione di uno o più Stati esteri

Il contribuente ha la facoltà di escludere dall'applicazione dell'imposta sostitutiva i redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri (c.d. *cherry picking*).

La scelta dei Paesi o territori da escludere dal regime di tassazione sostitutiva può essere effettuata o modificata dal contribuente anche in un momento successivo a quello di esercizio della prima opzione.

Una volta operata la scelta di esclusione dal nuovo regime di alcuni Stati o territori, questa non è più revocabile ma può essere modificata solo nell'ottica di ampliare il novero delle giurisdizioni

⁵³ Ai sensi del DL n. 16 del 2 marzo 2012.

nei cui confronti il regime di cui all'articolo 24-bis non sarà applicabile. Per i redditi prodotti in quei Paesi o territori per i quali il contribuente non ha ritenuto di esercitare l'opzione valgono le ordinarie regole di tassazione vigenti per le persone fisiche residenti in Italia con eventuale diritto al beneficio del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero.

Il versamento dell'imposta sostitutiva

I contribuenti che intendono avvalersi del nuovo regime sono tenuti a pagare un'imposta sostitutiva dell'IRPEF calcolata forfettariamente per ogni anno d'imposta in cui è valida l'opzione, a prescindere dalla tipologia e dalla quantificazione dei redditi prodotti all'estero. La misura dell'imposta sostitutiva è pari a:

- 100.000 euro per coloro che si sono trasferiti in Italia prima del 10 agosto 2024;
- 200.000 euro per coloro che si sono trasferiti in Italia dal 10 agosto 2024 al 31 dicembre 2025;⁵⁴
- 300.000 euro per coloro che si sono trasferiti in Italia dal 1° gennaio 2026.⁵⁵

Nel caso, invece, di estensione ai familiari, il pagamento dell'imposta sostitutiva sui redditi esteri prodotti da ciascuno di essi ammonta a:

- 25.000 euro, per i familiari che trasferiscono la residenza entro il 31 dicembre 2025;
- 50.000 euro, per i familiari che trasferiscono la residenza dal 1° gennaio 2026.⁵⁶

Misura Imposta Sostitutiva	Fino al 10 agosto 2024	Dal 10 agosto 2024 al 31 dicembre 2025	Dal 1° gennaio 2026
Contribuente	100.000 euro	200.000 euro	300.000 euro
Familiari	25.000 euro	25.000 euro	50.000 euro

Il versamento dell'imposta deve essere effettuato in un'unica soluzione entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi. Al pagamento dell'imposta non si applica la disciplina del ravvedimento operoso prevista dall'articolo 13 del DLgs 472/1997.

I soggetti coinvolti, sia in qualità di contribuenti principali sia in qualità di familiari, dovranno provvedere autonomamente al versamento dell'imposta sostitutiva, mediante il modello F24 con il codice tributo "NRPP", denominato "Imposta sostitutiva dell'IRPEF – Nuovi residenti"⁵⁷.

⁵⁴ Modifica introdotta dall'art. 2 del DL 9 agosto 2024, n. 113.

⁵⁵ Ulteriore modifica apportata dall'art. 1, commi 25-26, della Legge di Bilancio 2026 (Legge 30 dicembre 2025, n. 199).

⁵⁶ Modifica apportata dall'art. 1, commi 25-26, della Legge di Bilancio 2026 (Legge 30 dicembre 2025, n. 199).

⁵⁷ Il codice tributo è stato istituito con la risoluzione 44/2018.

Revoca e decadenza dell'opzione

L'opzione per l'imposta sostitutiva in esame è liberamente revocabile anche prima della scadenza prevista dalla norma. La revoca può essere effettuata sia dal contribuente principale, sia dal familiare a cui è stata estesa, con le stesse modalità previste per l'esercizio dell'opzione. Nel caso di revoca del contribuente principale gli effetti si produrranno anche nei confronti dei familiari a cui era stata estesa l'opzione.

L'articolo 24-bis del Tuir contempla anche l'eventualità che si verifichino ipotesi di decadenza dal regime, nel caso di:

- omesso o incompleto versamento dell'imposta sostitutiva entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi, con effetto dal periodo d'imposta rispetto al quale doveva essere eseguito il versamento;
- trasferimento della residenza fiscale all'estero, con effetto dal periodo d'imposta in cui il soggetto perde la residenza in Italia.

Se tali cause riguardano uno o più familiari cui è stato esteso il beneficio, la decadenza coinvolgerà solamente la posizione di questi soggetti e non inciderà sulla validità dell'opzione del beneficiario principale.

Viceversa, nel caso in cui la decadenza riguardi il beneficiario principale dell'opzione, il venir meno del regime agevolativo coinvolgerà anche il familiare a cui era stata estesa la scelta. In tal caso, ai familiari è comunque consentito diventare essi stessi beneficiari principali, per il periodo residuo al completamento del quindicennio, esercitando un'autonoma opzione e versando l'imposta sostitutiva nella misura prevista (100.000 euro, 200.000 euro o 300.000 euro, in base al momento temporale in cui il contribuente si è trasferito in Italia).

La cessazione, la revoca e la decadenza dal regime impediscono al soggetto che aveva optato per il regime di esercitare una nuova opzione, con la conseguenza che lo stesso, finché fiscalmente residente in Italia, resterà assoggettato a imposizione ordinaria su tutti i redditi ovunque prodotti.

Cumulabilità dell'agevolazione con gli altri incentivi

L'agevolazione per i "neo-residenti" non è cumulabile con il regime speciale per i "contro-esodati" e per i "nuovi" lavoratori impatriati (fino al periodo d'imposta 2023)⁵⁸

⁵⁸ Previsti rispettivamente dalla Legge 238/2010, dall'art. 16 DLgs 147/2015 e dall'art. 24-bis del TUIR.

Revoca del regime dei neo-residenti e passaggio al regime dei “vecchi” impatriati

Risposta ad Interpello 159/E del 22 luglio 2024

L'Agenzia ha ammesso la possibilità per un cittadino italiano, rientrato in Italia dagli USA nel 2019 beneficiando del regime per i neo-residenti, di revocare l'opzione esercitata ed accedere al “vecchio” regime impatriati, di cui all'art. 16 del DLgs. 147/2015, nonché alla relativa proroga di quest'ultimo per un ulteriore quinquennio.

In particolare, seppur sia stabilita la non cumulabilità tra le due agevolazioni richiamate, non si può escludere l'utilizzo alternativo dei medesimi in periodi d'imposta diversi, nel rispetto dei presupposti soggettivi e oggettivi richiesti dalle relative normative.

Con riferimento, invece, al nuovo regime per i lavoratori impatriati⁵⁹, introdotto con decorrenza dal periodo d'imposta 2024, l'Agenzia delle Entrate ha ammesso la possibilità di fruire contestualmente del regime per i neo domiciliati con la suddetta agevolazione nello stesso periodo d'imposta, a condizione che il reddito agevolato non sia il medesimo.⁶⁰

In particolare, tale cumulabilità è stata ammessa in ragione del fatto che nel nuovo contesto normativo non è ravvisabile una preclusione espressa sull'applicazione del nuovo regime per i lavoratori impatriati e gli altri regimi di favore previsti per coloro che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia.

Tuttavia, con decorrenza dai trasferimenti di residenza in Italia a partire dal periodo d'imposta 2027, non sarà più possibile per i contribuenti fruire di tale possibilità, in ragione dell'espressa preclusione alla cumulabilità introdotta con l'art. 2 del DL 38/2026.

→ Schema riepilogativo – Soggetti previsti dall'art. 24-bis del Tuir

Beneficiari	Persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia, che optano per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero.
Condizioni	- trasferimento di residenza fiscale in Italia; - residenza all'estero per un tempo almeno pari a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti quello di inizio di validità dell'opzione.
Ambito temporale	Il regime, cui si accede tramite esercizio di apposita opzione in dichiarazione, ha una durata massima di 15 anni.
Misure dell'incentivo	Imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero dal soggetto residente pari a:

⁵⁹ Ai sensi dell'art. 5 del DLgs 209/2023.

⁶⁰ Risposta ad Interpello Agenzia delle Entrate n. 16/E del 28 gennaio 2025.

	- 100.000 euro annui per i trasferimenti precedenti al 10 agosto 2024; - 200.000 euro per i trasferimenti avvenuti tra il 10 agosto 2024 e il 31 dicembre 2025; - 300.000 euro per i trasferimenti successivi al 1° gennaio 2026. L'imposta sostitutiva per i familiari è, invece, pari a: - 25.000 euro annui per i familiari trasferiti fino al 31 dicembre 2025; - 50.000 euro annui per i familiari trasferiti dal 1° gennaio 2026.
--	---

1.5 REGIME PER I TITOLARI DI PENSIONE ESTERA

L'articolo 24-ter del Tuir⁶¹ prevede un regime opzionale di imposizione sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali per i titolari di pensione estera che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno d'Italia.

L'agevolazione prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'Irpef con aliquota del 7% a qualsiasi categoria di reddito prodotto all'estero. Il regime trova applicazione a partire dai trasferimenti di residenza fiscale in Italia effettuati dal 1° gennaio 2019.

Ambito soggettivo

Sono interessate le persone fisiche che:

- siano titolari di redditi da pensione erogati da soggetti esteri;
- trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia in uno dei Comuni delle seguenti Regioni: Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, con popolazione non superiore ai 30.000 abitanti⁶²; oppure in uno dei comuni, sempre con non più di 30.000 abitanti, interessati dagli eventi sismici del 6 aprile 2009 ("terremoto dell'Aquila") o dagli eventi sismici del 2016 ("terremoto del Centro Italia"⁶³).
- non siano state fiscalmente residenti in Italia per almeno 5 periodi d'imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace;
- arrivano da Paesi con i quali sono in vigore strumenti legislativi per lo scambio di informazioni o accordi di cooperazione amministrativa.

Redditi agevolati e imposta sostitutiva

I redditi prodotti all'estero che possono essere assoggettati all'imposta sostitutiva sono individuati secondo i criteri previsti dall'articolo 165, comma 2, del Tuir in base al quale "*i redditi*

⁶¹ Disciplina introdotta dall'articolo 1, commi 273-274 della Legge 145/2018, come modificata dal DL 34/2019.

⁶² Limite in vigore dal 7 aprile 2026, in precedenza era 20mila abitanti. Per individuare la popolazione residente nel comune in cui ci si trasferisce, si considera il dato risultante dalla "Rilevazione comunale annuale del movimento e calcolo della popolazione" pubblicata sul sito dell'Istat riferito al 1° gennaio dell'anno precedente il primo periodo di validità dell'opzione. Tale dato rileva per tutta la durata di validità dell'opzione, sempre che il contribuente non trasferisca la residenza in altro comune.

⁶³ Allegati 1, 2 e 2-bis al decreto-legge 186/2016.

si considerano prodotti all'estero sulla base dei criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato".

Per effetto dell'esercizio dell'opzione, sui redditi esteri si applica un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali locali calcolata in via forfettaria con aliquota del 7% per ciascun periodo d'imposta di validità dell'opzione.

Analogamente a quanto previsto dall'articolo 24-bis del Tuir per il regime opzionale per i neo-residenti, le persone fisiche possono manifestare la facoltà di non avvalersi dell'imposizione sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati esteri.

Opzione

L'opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia.

Nella dichiarazione dei redditi il contribuente deve indicare:

- lo status di non residente in Italia per almeno cinque periodi di imposta precedenti l'inizio di validità dell'opzione;
- la giurisdizione, tra quelle in cui sono in vigore accordi di cooperazione amministrativa nel settore fiscale, in cui ha avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione;
- lo stato di residenza del soggetto estero che eroga i redditi da pensione;
- l'ammontare dei redditi di fonte estera da assoggettare all'imposta sostitutiva.

Per i periodi d'imposta di validità dell'opzione è prevista l'esenzione dall'obbligo di:

- compilare il quadro RW⁶⁴;
- versare l'IVIE e l'IVAFE⁶⁵.

Versamento dell'imposta sostitutiva

L'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero deve essere versata, per ciascun periodo di imposta di efficacia del regime, entro il termine fissato per il saldo delle imposte sui redditi (il termine ordinario è il 30 giugno di ogni anno).

Il versamento va effettuato in unica soluzione, tramite modello F24 con il codice tributo 1899⁶⁶.

Durata dell'opzione

L'opzione è valida per nove⁶⁷ periodi d'imposta. È possibile revocare l'opzione in uno dei periodi d'imposta successivi a quello in cui la scelta è stata esercitata, dandone comunicazione nella dichiarazione dei redditi. Sono comunque fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti.

⁶⁴ Articolo 4 del DL 167/1990, convertito nella Legge 227/1990.

⁶⁵ Articolo 19, commi 13 e 18, del DL 201/2011, convertito nella Legge 214/2011.

⁶⁶ Risoluzione n. 19 del 21 aprile 2020 – Agenzia delle entrate.

⁶⁷ L'articolo 5-bis del DL 34/2019 ha esteso il periodo di durata del regime, originariamente previsto per 5 anni.

Decadenza dal regime

Gli effetti dell'opzione non si producono, se viene accertata l'insussistenza dei requisiti di legge. C'è decadenza dal regime anche in caso di omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva, a meno che si rimedi entro la data di scadenza del pagamento del saldo relativo al periodo d'imposta successivo a quello cui l'omissione si riferisce (in tal caso, sono comunque dovuti interessi e sanzioni per la tardività).

La revoca o la decadenza dal regime precludono l'esercizio di una nuova opzione.

→ Schema riepilogativo

Beneficiari	Titolari di pensione estera che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno d'Italia.
Condizioni	– trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia in uno dei Comuni delle seguenti Regioni: Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, con popolazione non superiore ai 30.000 abitanti; oppure in uno dei comuni, sempre con non più di 30.000 abitanti, interessati dagli eventi sismici del 6 aprile 2009 ("terremoto dell'Aquila") o dagli eventi sismici del 2016 ("terremoto del Centro Italia"). – non essere stati fiscalmente residenti in Italia per almeno 5 periodi d'imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace; – arrivare da Paesi con i quali sono in vigore strumenti legislativi per lo scambio di informazioni o accordi di cooperazione amministrativa.
Ambito temporale	Il regime, cui si accede tramite esercizio di apposita opzione in dichiarazione, ha una durata massima di 9 anni.
Misure dell'incentivo	Imposta sostitutiva del 7% sui redditi prodotti all'estero.

Settore Fisco e Diritto d'Impresa

Il Settore Fisco e Diritto d'Impresa di Assolombarda concorre alla definizione delle posizioni dell'Associazione relativamente alle materie di diritto tributario e legale, fornisce assistenza alle imprese e rappresenta gli interessi imprenditoriali nelle sedi competenti.

Grazie ad un'azione sistematica di informazione consente agli associati di stare al passo con l'evoluzione del quadro normativo, di disporre delle indicazioni necessarie al rispetto degli adempimenti e di compiere scelte gestionali corrette.

Organico del Settore

GUIDO MARZORATI

Direttore del Settore

guido.marzorati@assolombarda.it

DOMENICO MISCIOSCIA

Direttore Area Politiche Fiscali

domenico.miscioscia@assolombarda.it

FRANCESCA AFFINI

francesca.affini@assolombarda.it

MARTA CASTELLI

marta.castelli@assolombarda.it

ALBERTO COLLI

alberto.colli@assolombarda.it

MASSIMO CORTESE

massimo.cortese@assolombarda.it

CARMEN GIUGNO

carmen.giugno@assolombarda.it

MARCO MASSENZ

marco.massenz@assolombarda.it

PAOLA MONFRINI

paola.monfrini@assolombarda.it

ARMANDO PRIOLO

armando.priolo@assolombarda.it

ELENA TIBERIO

elena.tiberio@assolombarda.it

ANGELO VENTIMIGLIA

angelo.ventimiglia@assolombarda.it

La segreteria

CATERINA DELON – PATRIZIA DAMATO

 02.58370.308 - 02.58370.267

 *fisc@assolombarda.it*

Elenco Dispense pubblicate

- “Fiscalità delle auto aziendali” N° 01/2025
- “Le pratiche tangibili dell’innovazione” N° 04/2025
- “Ammortizzatori Sociali - La gestione della NASpl” N° 05/2025
- “Il binomio: innovazione digitale, sostenibilità” N° 06/2025
- “La gestione della Salute e Sicurezza per i lavoratori all’estero nelle PMI” N° 07/2025
- “I provvedimenti disciplinari” N° 08/2025
- “Congedi di maternità e paternità - Congedi parentali” N° 09/2025
- “I numeri per le risorse umane” N° 10/2025
- “Ammortizzatori sociali” N° 11/2025
- “Capitale umano globale: immigrazione e mercato del lavoro” N° 12/2025
- “L’ingresso in Italia dei lavoratori stranieri” N° 13/2025
- “Indagine retributiva 2025” N° 14/2025
- “Agilità strategica nella gestione per la qualità” N° 15/2025
- “Guida alla riscossione” N° 01/2026
- “Assegnazione e cessione agevolata dei beni ai soci” N° 02/2026
- “Rivalutazione terreni e partecipazioni” N° 03/2026
- “La gestione della Salute e Sicurezza per i lavoratori in distacco” N° 04/2026
- “La gestione della formazione obbligatoria in materia di Salute e Sicurezza per i lavoratori somministrati” N° 05/2026
- “Guida alla programmazione socio-sanitaria 2026 in Regione Lombardia” N° 06/2026
- “Il reddito di lavoro dipendente - Vol 1” – N° 07/2026
- “I numeri per le risorse umane - Edizione 2026” – N° 08/2026
- “Il reddito di lavoro dipendente - Vol 2” – N° 09/2026
- “Il reddito di lavoro dipendente - Vol 3” – N° 10/2026

www.assolombarda.it
www.genioeimpresa.it

