

**Webinar 21.4.2021**

**I regimi fiscali  
per i nuovi residenti in Italia:  
“res non dom” e “impatriati”**

1. I regimi fiscali per i nuovi residenti in Italia
2. I c.d. “Res Non Dom”
3. Il regime degli impatriati

Negli ultimi anni sono stati introdotti diversi regimi fiscali per favorire l'attrazione di capitale umano di qualità in Italia.

Tali regimi si sono stabilizzati con la legge di bilancio 2017:

1. Regime per i nuovi residenti (c.d. *res non dom*, art. 24-*bis*, Tuir)
2. Regime per i c.d. lavoratori impatriati (art. 16, d.lgs. n. 147 del 2017)
3. Regime per il c.d. rientro dei cervelli (art. 44, d.l. 78 del 2010)

Sono, quindi, attualmente vigenti:

- misure volte ad agevolare le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia **per svolgervi un'attività di lavoro**, per le quali è prevista una **tassazione agevolata dei redditi prodotti in Italia**;
- misure volte ad agevolare le persone fisiche che si trasferiscono in Italia **a prescindere dallo svolgimento di una particolare attività lavorativa**, per le quali è prevista una **tassazione agevolata dei redditi prodotti all'estero**.

Ci soffermeremo sui regimi c.d. res non dom e impatriati

## I regimi fiscali per i nuovi residenti in Italia

### La residenza

---

Tutti i regimi in esame sono accomunati dal presupposto che i soggetti che ambiscono al regime di favore trasferiscano la residenza in Italia, ai sensi dell'art. 2, TUIR.

L'art. 2 TUIR considera residenti in Italia le persone fisiche che:

- per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni l'anno,
- sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente
- **oppure** hanno nel territorio dello Stato, ex art. 42, c.c.:
  - il domicilio (i.e. sede principali dei propri affari o interessi)
  - o la residenza (i.e. il luogo di dimora abituale).

Ai sensi del comma 2-bis dell'articolo 2 del TUIR, si presumono anche residenti, salvo prova contraria, anche i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato, individuati con decreto ministeriale 4 maggio 1999.

Le più recenti modifiche della normativa danno però rilevanza alla nozione di residenza desumibile dall'applicazione delle convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni.

Decorrenza dei regimi agevolati:

Gli incentivi in esame si applicano a decorrere dal periodo di imposta in cui il soggetto diviene fiscalmente residente in Italia.

Pertanto, una persona fisica che si sia trasferito in Italia dopo il 2 luglio (cioè oltre il 183mo giorno dell'anno) non può essere considerato fiscalmente residente per quell'anno, in quanto l'integrazione dei requisiti di radicamento della residenza sarà sempre per un tempo inferiore alla "maggior parte del periodo d'imposta".

## I regimi fiscali per i nuovi residenti in Italia Lavoratori impatriati (art. 16, d.lgs. 147/2015)

---

### Redditi di lavoro autonomo e dipendente

**Comma 1:** «I redditi di **lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia** da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato» ai sensi dell'art. 2 del TUIR,

«concorrono alla formazione del reddito complessivo **limitatamente al trenta per cento del loro ammontare**» [regime non opzionale, ma automatico],

«al ricorrere delle seguenti condizioni:

a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia **nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;**

b) l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano»

**Comma 5-bis** (introdotto nel 2019 (decreto crescita). «La percentuale di cui al comma 1 è ridotta al **10 per cento** per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, **Sicilia**»

### Cittadini stranieri

Comma 2. «Il criterio di determinazione del reddito di cui al comma 1 si applica anche»

- ai cittadini UE;
- ai cittadini di Stati **diversi da quelli appartenenti all'Unione europea, con i quali sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale**»,

che siano

- «in possesso di un diploma di laurea»
- e,
  - «che hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa **fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi**»
  - ovvero «che hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione *post lauream*»

«i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività».

## Imprese

(Introdotta con il d.l. crescita)

«1-bis. Il regime di cui al comma 1 si applica **anche ai redditi d'impresa** prodotti dai soggetti identificati dal comma 1 o dal comma 2 che avviano un'attività d'impresa in Italia, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019».

### Durata dell'agevolazione

«3. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e **per i quattro periodi successivi**».

«3-bis. Le disposizioni del presente articolo si applicano per **ulteriori cinque periodi di imposta**»:

- «ai lavoratori con almeno **un figlio minorenni o a carico**, anche in affido preadottivo»;
- «nel caso in cui i lavoratori diventino **proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia**, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici 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 di cui al comma 1, **negli ulteriori cinque periodi di imposta**, concorrono alla formazione del reddito complessivo **limitatamente al 50 per cento del loro ammontare**».
- «Per i lavoratori che abbiano almeno **tre figli minorenni o a carico**, anche in affido preadottivo, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al **10 per cento del loro ammontare**»

## **Durata dell'agevolazione**

«3. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e **per i quattro periodi successivi**».

## **Determinazione della residenza - Cittadini non iscritti all'AIRE**

«5-ter. I cittadini italiani **non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE)** rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere ai benefici fiscali di cui al presente articolo purchè abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a)».

«Con riferimento ai periodi d'imposta per i quali siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero oggetto di controversie pendenti in ogni stato e grado del giudizio nonché per i periodi d'imposta per i quali non sono decorsi i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ai cittadini italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019 spettano i benefici fiscali di cui al presente articolo nel testo vigente al 31 dicembre 2018, purchè abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a)».

«Non si fa luogo, in ogni caso, al rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo».

### Fruizione del beneficio

#### Lavoratori dipendenti

«i lavoratori impatriati, titolari di reddito di lavoro dipendente, devono presentare una richiesta scritta al datore di lavoro», nella forma della dichiarazione sostitutiva di atto notorio.

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

#### Lavoratori autonomi

I lavoratori autonomi, docenti e ricercatori, lavoratori contro-esodati e lavoratori impatriati, possono accedere al regime fiscale di favore prescelto direttamente **in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi**.

In alternativa, possono fruire dell'agevolazione **in sede di applicazione della ritenuta d'acconto** operata dal committente ai sensi dell'articolo 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sui compensi percepiti. In tal caso devono presentare una richiesta scritta ai propri committenti, ex d.P.R. 445 del 2000.

Il committente all'atto del pagamento del corrispettivo opera la ritenuta del 20 per cento prevista dall'articolo 25 del D.P.R. n. 600 del 1973 sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile prevista dal regime agevolativo per il quale il lavoratore ha presentato la richiesta scritta.

## **Decadenza (d.m. 26.5.2016)**

Il beneficiario degli incentivi di cui al predetto art. 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, decade dal diritto agli stessi **laddove la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni.**

In tal caso si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi.

## Presupposti per l'opzione

1. Le persone fisiche che **trasferiscono la propria residenza in Italia** ai sensi dell'articolo 2, comma 2 (anche da paesi a regime fiscale privilegiato),

possono **optare per l'assoggettamento all'imposta sostitutiva**, di cui al comma 2 del presente articolo, dei **redditi prodotti all'estero** individuati secondo i criteri di cui all'articolo 165, comma 2,

a condizione

**che non siano state fiscalmente residenti in Italia**, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, per un **tempo almeno pari a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione.**

## **Regime agevolato: imposta sostitutiva dell'IRPEF**

2. Per effetto dell'esercizio dell'opzione di cui al comma 1, **relativamente ai redditi prodotti all'estero** di cui al comma 1 è dovuta un'**imposta sostitutiva** dell'imposta sui redditi delle persone fisiche calcolata in via **forfetaria**, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti, nella misura di **euro 100.000 per ciascun periodo d'imposta** in cui è valida la predetta opzione.

Tale importo è ridotto a **euro 25.000** per ciascun periodo d'imposta per ciascuno dei familiari di cui al comma 6.

L'imposta è versata in un'unica soluzione entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi. Per l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche.

L'imposta non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo.

### Altri effetti agevolativi (art. 1, comma 153 ss., Legge di bilancio 2017)

- Esenzione IVAFE e IVIE
- Esonero dall'obbligo di monitoraggio fiscale riguardante le attività e gli investimenti esteri di cui all'articolo 4, d.l. n. 167 del 1990.
  - In virtù di tale disposizione, sia il possessore diretto degli investimenti esteri e delle attività estere di natura finanziaria sia il titolare effettivo degli stessi, residenti nel territorio dello Stato, hanno l'obbligo di indicare nella dichiarazione annuale dei redditi gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia
- Esenzione imposta successione e donazione, «per le successioni aperte e le donazioni effettuate nei periodi d'imposta di validità dell'opzione esercitata dal dante causa». Secondo Ade, nel caso in cui il dante causa estenda l'esercizio dell'opzione anche ai suoi familiari, l'esclusione dall'imposta sulle successioni e donazioni per i beni e diritti esistenti all'estero opererà anche con riferimento a detti familiari.

### Esercizio dell'opzione: interpello

3. L'opzione di cui al comma 1 deve essere esercitata dopo aver ottenuto risposta favorevole a specifica **istanza di interpello presentata all'Agenzia delle entrate**, ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ai sensi del comma 1 del presente articolo ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta.

(interpello probatorio, risposta entro 120 giorni, facoltativo, preventivo, non impugnabile, non vincolante)

Le persone fisiche di cui al comma 1 indicano nell'opzione **la giurisdizione o le giurisdizioni in cui hanno avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione.**

L'Agenzia delle entrate trasmette tali informazioni, attraverso gli idonei strumenti di cooperazione amministrativa, alle autorità fiscali delle giurisdizioni indicate come luogo di ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione.

## **Cessazione degli effetti: revoca, scadenza, decadenza**

4. L'opzione di cui al comma 1 è **revocabile** e comunque **cessa** di produrre effetti decorsi **quindici anni** dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione.

Gli effetti dell'opzione **cessano** in ogni caso in ipotesi di omesso o parziale versamento, in tutto o in parte, dell'imposta sostitutiva di cui al comma 2 nella misura e nei termini previsti dalle vigenti disposizioni di legge. Sono fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti.

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

## Cherry picking

5. Le persone fisiche di cui al comma 1, per sé o per uno o più dei familiari di cui al comma 6, possono manifestare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, dandone specifica indicazione in sede di esercizio dell'opzione ovvero con successiva modifica della stessa.

Soltanto in tal caso, per i redditi prodotti nei suddetti Stati o territori esteri si applica il **regime ordinario e compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero**. Ai fini dell'individuazione dello Stato o territorio estero in cui sono prodotti i redditi si applicano i medesimi criteri di cui all'articolo 23.

## Familiari

6. Su richiesta del soggetto che esercita l'opzione di cui al comma 1, l'opzione ivi prevista può essere estesa nel corso di tutto il periodo dell'opzione a uno o più dei familiari di cui all'articolo 433 del codice civile [soggetti obbligati a prestare gli alimenti], **purché soddisfino le condizioni di cui al comma 1.**

In tal caso, il soggetto che esercita l'opzione indica la giurisdizione o le giurisdizioni in cui i familiari a cui si estende il regime avevano l'ultima residenza prima dell'esercizio di validità dell'opzione.

L'estensione dell'opzione può essere revocata in relazione a uno o più familiari di cui al periodo precedente.

**La revoca dall'opzione o la decadenza dal regime del soggetto che esercita** l'opzione si estendono anche ai familiari.

**La decadenza dal regime di uno o più dei familiari** per omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva loro riferita non comporta decadenza dal regime per le persone fisiche di cui al comma 1

## **Divieto di cumulo con le altre analoghe agevolazioni**

L'articolo 1, comma 154, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, prevede che «gli effetti dell'opzione di cui all'articolo 24-bis del TUIR, introdotto dal comma 152 del presente articolo, non sono cumulabili con quelli previsti dall'articolo 44 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147».

**Grazie per l'attenzione!**

**LEXIA Avvocati**  
Palermo | Roma | Milano

**avv. prof. Alessandro Dagnino**  
**Co-founder, Tax Partner**

[alessandro.dagnino@lexia.it](mailto:alessandro.dagnino@lexia.it)  
[palermo@lexia.it](mailto:palermo@lexia.it)