

L'INTERNAZIONALIZZAZIONE DEL LAVORO - IMPATRIATI, NEO-RESIDENTI E ALTRI REGIMI FISCALI DI ATTRAZIONE IN ITALIA

EVOLUZIONE DELLA NORMATIVA DAL D.LGS 147 DEL 2015 AL D.LGS 209 DEL 2023 –
DISCIPLINA TRANSITORIA
REGOLE IN VIGORE DAL 2024 E REQUISITI OGGETTIVI E SOGGETTIVI – RAPPORTO
CON IL CONCETTO DI RESIDENZA DELL'ART. 2 DEL TUIR

ANGELO BUGANE`

Evoluzione della normativa dal D.Lgs. 147/2015 al D.Lgs. 209/2023

1. D.Lgs. 147/2015, art. 16 – nascita del regime impatriati

Introduce il regime speciale per i **lavoratori impatriati** e quindi l'agevolazione sui redditi di lavoro dipendente, assimilati e autonomo prodotti in Italia, con concorso al reddito complessivo in misura ridotta, subordinatamente al trasferimento della residenza in Italia, alla pregressa residenza estera e allo svolgimento dell'attività prevalentemente nel territorio dello Stato.

Elemento caratterizzante: la **detassazione del reddito da lavoro prodotto in Italia** per attrarre capitale umano qualificato e favorire il rientro dall'estero.

2. L. 232/2016 – introduzione del regime dei neo residenti ex art. 24-bis TUIR

Con la legge di bilancio 2017 è stato introdotto l'art. 24-bis TUIR, cioè il regime dei **neo residenti**. Possono accedervi le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia e che non sono state fiscalmente residenti in Italia per almeno **9 dei 10 periodi d'imposta precedenti**; il regime consente di assoggettare i redditi esteri a un'**imposta sostitutiva forfetaria**, con durata massima di **15 anni**. La stessa legge prevede anche:

- l'esonero da monitoraggio fiscale su attività estere ricomprese nel regime;
- esenzione da IVIE e IVAFE;
- **non cumulabilità** con il regime docenti/ricercatori e con il regime impatriati.

Elemento caratterizzante: non una detassazione del reddito italiano da lavoro, ma una **flat tax sui redditi esteri** per attrarre gli High Net Worth Individuals (HNWI, termine mediato dalla finanza che individua persone il cui patrimonio netto globale al netto della casa di residenza eccede 1 milione di \$) e nuclei familiari con patrimoni e redditi internazionali.

3. D.L. 34/2019, art. 5 – forte potenziamento del regime impatriati

Il D.L. 34/2019 ha riscritto in modo incisivo il regime impatriati. In particolare:

- i redditi agevolati concorrono al reddito complessivo **solo per il 30%** del loro ammontare;
- il regime viene esteso anche ai **redditi d'impresa** per chi avvia un'attività in Italia;
- viene introdotto l'**ulteriore quinquennio** in presenza di figli o acquisto di immobile;
- per chi si trasferisce in alcune regioni del Mezzogiorno l'imponibile scende al **10%**;
- vengono disciplinati i casi dei non iscritti AIRE e dei rapporti di lavoro sportivo.

Elemento caratterizzante: il 2019 segna il passaggio da un regime attrattivo a un regime **molto più generoso e differenziato**, con forte incentivo alla permanenza in Italia attraverso estensioni temporali e maggiorazioni territoriali.

4. L. 178/2020, art. 1, comma 50 – disciplina transitoria/opzionale per chi era già rientrato prima del 2020

Introduce una **disciplina transitoria speciale** per soggetti già rientrati prima del 2020 e già beneficiari al 31.12.2019 del regime impatriati. Tali soggetti, se iscritti AIRE o cittadini UE, possono **optare** per l'estensione dell'agevolazione per ulteriori cinque periodi d'imposta previo versamento di:

- **10%** dei redditi agevolati del periodo precedente, se hanno almeno un figlio minorenni o un immobile residenziale acquistato nei termini di legge;
- **5%** se hanno almeno tre figli minorenni e anche il requisito immobiliare.

La prassi ha chiarito che l'opzione, in concreto, riguarda i soggetti che avevano acquisito la residenza fiscale italiana **prima del 30 aprile 2019**, purché beneficiari al 31 dicembre 2019; **sono esclusi**, tra gli altri, **gli sportivi professionisti, i non AIRE rientrati entro il 29 aprile 2019 e i cittadini extra-UE**.

Elemento caratterizzante: non è una riforma del regime, ma una **finestra di riallineamento** per i “vecchi impatriati”, attraverso un'opzione onerosa per ottenere l'estensione quinquennale.

5. D.Lgs. 209/2023, art. 5 – nuovo regime impatriati

Il D.Lgs. 209/2023 ha introdotto il **nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati**, applicabile ai soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia dal periodo d'imposta 2024 . I principali tratti del nuovo regime sono:

- imponibilità del reddito agevolato al **50%** entro il limite annuo di **600.000 euro**;
- riduzione al **40%** in presenza di figlio minore o nascita/adozione durante il periodo di fruizione;
- requisito di non residenza estera per **3 periodi d'imposta**, elevato a **6 o 7** in caso di rientro presso lo stesso datore/gruppo;
- necessità di **elevata qualificazione o specializzazione**;
- durata pari al periodo d'imposta del trasferimento e ai **4 successivi**.

Elemento caratterizzante: il legislatore del 2023 ha voluto restringere e selezionare il beneficio, passando da un regime molto ampio a un regime **più mirato, qualificato e meno generoso**, ma strutturato in modo più coerente con la riforma della fiscalità internazionale.

La prassi dell'Agenzia delle Entrate

1. Impatriati

Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017

È il **documento-base** della prassi AdE perché inquadra congiuntamente i regimi per impatriati, docenti/ricercatori e neo residenti, definisce la **ratio attrattiva** del regime, destinato a persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia per svolgervi attività lavorativa; chiarisce le **categorie di reddito agevolabili** e la struttura del beneficio nella formulazione vigente all'epoca; fissa il criterio della **prevalenza dell'attività in Italia** (verifica annuale, normalmente riferita a oltre 183 giorni), poi richiamato anche in successivi interpelli; afferma il principio di **non cumulabilità**, nello stesso periodo d'imposta, tra i diversi regimi agevolativi per chi trasferisce la residenza in Italia, incluso il rapporto con il regime dei neo residenti.

Circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020

È la **circolare di aggiornamento fondamentale** dopo le modifiche introdotte dal decreto Crescita al regime impatriati. Ricostruisce i **requisiti soggettivi e oggettivi** del regime nella versione post-2019; chiarisce **misura, durata e ambito temporale** dell'agevolazione, compreso l'**ulteriore quinquennio agevolabile**; esamina il tema dell'**AIRE** e delle modifiche normative sul requisito della residenza estera; dedica specifici chiarimenti a casistiche pratiche, tra cui **distacco all'estero con rientro**, attività per **datore estero**, lavoro svolto in Italia per soggetti non residenti, continuità o meno del rapporto di lavoro.

Risoluzione n. 76/E del 5 ottobre 2018

Questa risoluzione è centrale sulla casistica del **rientro dopo distacco all'estero**.

Interpello n. 523 del 13 dicembre 2019

Interpello utile per l'ambito temporale delle modifiche 2019 e per le modalità di fruizione del beneficio.

Interpello n. 55 del 31 gennaio 2022

Documento rilevante sulla compatibilità del regime con il lavoro svolto in Italia per un **datore di lavoro estero**.

Interpello n. 85 del 2022

Interpello molto utile sulla linea interpretativa relativa al **rientro nel gruppo societario** e alla distinzione tra nuova attività e continuità sostanziale.

Interpello n. 190 del 6 febbraio 2023

Interpello importante sul rapporto tra **regime impatriati** e **regime forfetario**.

Interpello n. 159 del 22 luglio 2024

È il documento più interessante per il rapporto tra neo residenti e impatriati.

2. Neo residenti

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 marzo 2017, prot. n. 47060

È il provvedimento attuativo fondamentale del regime dei neo residenti.

Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017

Per i neo residenti è la prima circolare sistematica di riferimento.

Interpello n. 178 dell'11 giugno 2020

Interpello di grande interesse operativo sui rapporti con i **sostituti d'imposta** e sui **redditi finanziari esteri**; compensazione e rimborso **ritenute**.

Interpello n. 83 del 14 febbraio 2022

Interpello molto utile sui profili di **perfezionamento dell'opzione** e sulla nozione di **reddito estero**.

Interpello n. 397 del 1° agosto 2022

Interpello rilevante per l'estensione del regime ai **redditi da valute virtuali / criptoattività** detenute all'estero.

Interpello n. 159 del 22 luglio 2024

Questo interpello, già citato per gli impatriati, è importante anche per i neo residenti perché chiarisce la relazione funzionale tra i due regimi.

Disciplina transitoria

1. Lavoratori impatriati

- a) Soggetti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia entro il 31.12.2023: per tali soggetti continua ad applicarsi il regime impatriati fondato sul previgente art. 16 del D.Lgs. 147/2015, art. 16, come modificato nel tempo, nonostante l'introduzione del nuovo regime ad opera del D.Lgs. 209/2023, art. 5. **In particolare**: essi proseguono nella fruizione dell'agevolazione secondo le regole previgenti per l'intero periodo di spettanza originario; ove ne ricorrano i presupposti, possono accedere alle proroghe e alle estensioni previste dalla normativa anteriore (es. ulteriori quinquenni in presenza di figli/acquisto immobile, opzione ex L. 178/2020 per i soggetti "ante 2020").
- b) Soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia dal periodo d'imposta 2024 in avanti: a tali soggetti si applica, in via generale, il nuovo regime introdotto dall'art. 5 del D.Lgs. 209/2023, art. 5, caratterizzato da: base imponibile ridotta (in via ordinaria al 50%) entro specifici limiti di reddito; eventuale ulteriore riduzione in presenza di requisiti familiari (es. figli minori); requisiti soggettivi e temporali di non residenza più stringenti; durata limitata al periodo del trasferimento e ai quattro successivi.

c) Soggetti che hanno già beneficiato del regime impatriati al 31 dicembre 2019 (c.d. “vecchi impatriati”): tale platea continua a poter fare riferimento alla disciplina speciale della Legge 178/2020, art. 1, comma 50, come interpretata dalla Risposta a interpello AdE n. 372/2022, potendo optare per l’estensione del beneficio per ulteriori cinque periodi d’imposta, previa verifica dei requisiti e versamento dell’importo ivi stabilito. Tale disciplina si innesta, quindi, come regime transitorio “speciale” all’interno della più ampia transizione tra vecchio e nuovo impianto normativo.

2. Neo residenti

Per i neo residenti ex art. 24-bis, la transizione si configura principalmente in termini economici:

- a) Soggetti che hanno esercitato l'opzione prima dell'entrata in vigore del D.L. 113/2024: continuano ad applicare il regime sulla base delle condizioni economiche originarie (importo annuo dell'imposta sostitutiva precedente alla modifica), ferma restando la durata massima complessiva di 15 anni.
- b) Soggetti che esercitano l'opzione successivamente all'entrata in vigore del D.L. 113/2024: per tali soggetti l'imposta sostitutiva è dovuta nella misura incrementata prevista dall'art. 2 del D.L. 113/2024, art. 2.

In ogni caso, rimane fermo il principio di non cumulabilità del regime dei neo residenti con quello dei lavoratori impatriati, sia nella versione previgente sia in quella riformata dal D.Lgs. 209/2023.

Nella seguente tabella si riassumono i vari contesti sopra descritti:

Soggetto	Norma applicabile	Tratto distintivo
Impatriati rientrati entro il 31.12.2023	Vecchio art. 16 D.Lgs. 147/2015	sopravvivenza del vecchio regime per effetto della clausola transitoria D.Lgs. 209/2023, art. 5
Impatriati dal 2024	Art. 5 D.Lgs. 209/2023	nuovo regime selettivo, 50% imponibile, requisiti più stringenti D.Lgs. 209/2023, art. 5
Vecchi impatriati ante 2020 già beneficiari al 31.12.2019	Opzione L. 178/2020	proroga quinquennale tramite versamento 10%/5% Legge 178/2020, art. 1, comma 50
Neo residenti	Art. 24-bis TUIR	flat tax sui redditi esteri, non cumulabile con impatriati Legge 232/2016, art. 1

Regole in vigore dal 2024 e requisiti oggettivi e soggettivi

1. Residenza fiscale quale presupposto comune

Sia il regime dei lavoratori impatriati sia quello dei neo residenti presuppongono il trasferimento della **residenza fiscale in Italia** secondo i criteri aggiornati di cui al D.Lgs. n. 209/2023, art.1.

Ne consegue che, ai fini dell'accesso ai regimi agevolativi:

- occorre verificare la sussistenza, per la maggior parte del periodo d'imposta, di almeno **uno dei tre elementi**:
 - a) **iscrizione anagrafica**;
 - b) **domicilio in Italia inteso quale centro principale delle relazioni personali e familiari**;
 - c) **presenza fisica nel territorio**;
- la valutazione deve essere svolta in chiave **sostanziale**, con particolare enfasi sul concetto di domicilio quale effettivo centro degli interessi personali e familiari.

Il corretto inquadramento della residenza costituisce, dunque, la base per ogni successiva scelta tra i regimi disponibili.

2. Nuovo regime impatriati: requisiti soggettivi e oggettivi

Ai sensi del D.Lgs. n. 209/2023 art. 5, rientrano nel perimetro del regime impatriati i **soggetti** che:

- sono lavoratori che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal 2024;
- possiedono i requisiti di:
 - a) elevata qualificazione o elevata specializzazione, secondo le definizioni richiamate dalla medesima disposizione (titoli di studio, inquadramenti professionali, iscrizioni a ordini/elenchi riconosciuti, ecc.),
 - b) oppure hanno svolto attività di ricerca anche applicata in ambiti tecnologici individuati dalla norma (inclusa AI);
- non sono stati fiscalmente residenti in Italia, in via ordinaria, nei tre periodi d'imposta precedenti il trasferimento.

La **prassi** contenuta nell'Interpello Agenzia delle Entrate n. 71/2025, ha precisato che il requisito di elevata qualificazione o specializzazione va verificato in concreto, sulla base di titoli, esperienza professionale e inquadramento contrattuale coerente con le categorie individuate dalle disposizioni richiamate dal decreto.

In presenza di rapporti con lo stesso datore di lavoro o con società del medesimo gruppo, la norma prevede requisiti soggettivi rafforzati, in termini di periodo minimo di permanenza all'estero:

- **sei periodi d'imposta** di non residenza in Italia, se il lavoratore non aveva precedenti rapporti in Italia con il medesimo soggetto/gruppo;
- **sette periodi d'imposta** di non residenza in Italia, se il lavoratore aveva già prestato attività in Italia per il datore di lavoro o per soggetti del medesimo gruppo prima del periodo all'estero.

Tali condizioni, di natura **soggettiva**, mirano a escludere i rientri di breve periodo o meramente formali.

Sul piano **oggettivo**, il regime impatriati:

- si applica ai **redditi** di lavoro dipendente, assimilati e di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni prodotti in Italia;
- richiede che l'attività lavorativa sia **svolta prevalentemente nel territorio dello Stato**, in relazione al periodo di imposta;
- prevede che i **redditi agevolabili** concorrano al reddito complessivo nella misura del: 50% dell'ammontare, entro il tetto di 600.000 euro annui; 40% in presenza di figlio minore residente in Italia (al momento del trasferimento o nato/adottato durante la fruizione del regime);
- opera per il **periodo d'imposta** del trasferimento e per i **quattro periodi successivi**, con la possibilità di estensione temporale (per i trasferimenti avvenuti nel 2024) qualora il contribuente divenga proprietario di un immobile residenziale in Italia, adibito a propria abitazione principale, alle condizioni temporali indicate nella norma.

Sul piano della **stabilità del regime**, il contribuente decade dall'agevolazione e subisce il recupero dell'imposta risparmiata (con interessi) qualora non mantenga la residenza fiscale in Italia per almeno quattro periodi d'imposta.

3. Regime neo residenti ex art. 24-bis TUIR: requisiti soggettivi e oggettivi

L'art 24-bis del D.P.R: n. 917/1986 disciplina l'opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero da parte di **soggetti** persone fisiche che:

- trasferiscono la residenza fiscale in Italia;
- non sono state fiscalmente residenti in Italia per **almeno nove periodi d'imposta nei dieci precedenti** l'inizio di validità del regime.

Il regime può essere esteso ai familiari individuati dall'art. 433 c.c., purché anch'essi soddisfino il requisito di non residenza prolungata e trasferiscano la residenza fiscale in Italia.

Trattandosi di una misura destinata a soggetti con elevata capacità contributiva e significativa disponibilità di redditi esteri, la valutazione di convenienza è essenzialmente economico-finanziaria, **non essendo richiesti specifici requisiti professionali** come nel caso dei lavoratori impatriati.

Dal punto di vista **oggettivo**, il regime neo residenti:

- riguarda i redditi prodotti all'estero in base agli ordinari criteri di collegamento territoriale stabiliti dal TUIR;
- prevede che tali redditi siano assoggettati a una imposta sostitutiva forfetaria pari a: 300.000 euro per il contribuente principale; 50.000 euro per ciascun familiare cui il regime venga esteso;
- ha una durata massima di 15 periodi d'imposta;
- richiede l'esercizio di un'apposita opzione, secondo modalità e termini fissati dalla norma, e l'ottenimento di una risposta favorevole a specifica istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate;
- consente al contribuente di escludere uno o più Stati esteri dall'ambito di applicazione dell'imposta sostitutiva, optando in relazione a tali Stati per il regime ordinario (con eventuale credito per le imposte pagate all'estero);
- prevede l'esclusione dagli obblighi di monitoraggio fiscale sugli asset detenuti all'estero e l'esenzione da determinate imposte patrimoniali estere (nei limiti previsti), affiancate alla tassazione forfetaria dei redditi esteri.

L'omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva nei termini di legge comporta la **decadenza** dal regime, con impossibilità di esercitare una nuova opzione. Parimenti, il contribuente può rinunciare al regime mediante **revoca**, che produce effetti irreversibili per il futuro.

4. Rapporto e coordinamento tra regime impatriati e regime neo residenti

La prassi amministrativa, in particolare la Circolare Agenzia delle Entrate n. 17/E del 2017, ha affrontato il tema del coordinamento tra regimi agevolativi rivolti a soggetti che trasferiscono la residenza in Italia, evidenziando:

- la **diversità strutturale** degli strumenti: il regime impatriati attenua la tassazione dei redditi di lavoro/professionali prodotti in Italia; il regime neo residenti sostituisce la tassazione ordinaria dei redditi prodotti all'estero con un'imposta forfetaria;
- la **non cumulabilità** dei regimi nel medesimo periodo d'imposta, in quanto l'ordinamento non consente, per il medesimo soggetto, la contemporanea fruizione di più regimi agevolativi che incidono sulla stessa base imponibile complessiva;
- la **possibilità**, in linea teorica, **di una fruizione alternata** su periodi d'imposta diversi (es. cessazione o mancata proroga di un regime e successivo accesso all'altro), fermo restando il rigoroso rispetto dei presupposti soggettivi e oggettivi di ciascun istituto e le limitazioni poste dall'art. 24-bis in termini di durata e irripetibilità dell'opzione.

Rapporto con il concetto di residenza dell'art.2 del TUIR

1. Il punto di partenza: l'art. 2 TUIR

Il **concetto di residenza fiscale** delle persone fisiche è definito dall'art. 2 TUIR. Dal 2024, ai fini delle imposte sui redditi, è residente chi:

- per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, **ha la residenza civilistica**, oppure
- **ha il domicilio nel territorio dello Stato**,
- oppure **è ivi presente**;
- inoltre, **si presume residente**, salvo prova contraria, chi è iscritto per la maggior parte del periodo d'imposta nelle anagrafi della popolazione residente.

Lo stesso art. 2 precisa anche che, per questa disciplina, il **domicilio** è il luogo in cui si sviluppano in via principale le **relazioni personali e familiari** della persona. Questo è un passaggio molto rilevante, perché il concetto fiscale di domicilio non coincide più con una lettura solo patrimoniale o professionale, ma valorizza il centro effettivo della vita personale

2. Come si collega l'art. 2 TUIR ai regimi “impatriati” e “neo residenti”

Il rapporto è strutturale: **entrambi i regimi presuppongono l'acquisto della residenza fiscale in Italia secondo l'art. 2 TUIR**. In altri termini, l'art. 2 non è un elemento accessorio, ma il **presupposto soggettivo preliminare** per poter accedere ai due regimi.

La prassi dell'Agenzia delle Entrate (Circolare n° 20/2024) ha chiarito che i regimi per persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia hanno in comune proprio questo dato: il beneficiario deve **trasferire la residenza fiscale in Italia** e, al contempo, **non essere stato fiscalmente residente in Italia per un certo numero di periodi d'imposta precedenti**, variabile a seconda del regime.

3. Regime impatriati: rapporto con l'art. 2 TUIR

Nel regime impatriati, oggi disciplinato dall'art. 5 del d.lgs. 209/2023 per i trasferimenti ricadenti nel nuovo assetto normativo, il collegamento con l'art. 2 TUIR è espresso: il beneficio riguarda i lavoratori che **trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 TUIR**.

Il punto centrale è quindi questo: il lavoratore non diventa “impatriato agevolato” solo perché rientra materialmente in Italia o perché sottoscrive un contratto italiano; diventa potenzialmente beneficiario solo se **integra i criteri di residenza fiscale italiana ex art. 2 TUIR** per la maggior parte del periodo d'imposta.

Per il nuovo regime, la norma richiede inoltre che il soggetto **non sia stato fiscalmente residente in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il trasferimento** e che si impegni a mantenere la residenza fiscale in Italia per il periodo minimo richiesto, con decadenza in caso di mancato mantenimento per almeno quattro anni.

La prassi ha poi precisato un aspetto sostanziale importante: il regime impatriati presuppone non solo un dato formale, ma **l'instaurazione di un collegamento sostanziale con il territorio dello Stato**, cioè un'effettiva interazione con la realtà italiana. Per questo l'Agenzia ricorda che occorre fare riferimento alla nozione di residenza dell'art. 2 TUIR, e non a criteri diversi o meramente convenzionali, salvo i casi in cui le convenzioni rilevino per dimostrare la pregressa residenza estera.

4. Regime neo residenti: rapporto con l'art. 2 TUIR

Per i **neo residenti** il collegamento con l'art. 2 TUIR è ancora più diretto, perché l'art. 24-bis TUIR rinvia espressamente all'art. 2, comma 2. Possono optare per l'imposta sostitutiva sui redditi esteri le persone fisiche che **trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2**, a condizione che **non siano state fiscalmente residenti in Italia, sempre ai sensi dell'art. 2, comma 2, per almeno nove periodi d'imposta nei dieci precedenti**.

Pertanto, per i neo residenti l'art. 2 TUIR opera in una **doppia direzione**:

- serve per verificare **l'ingresso** nella residenza fiscale italiana;
- serve anche per verificare la **pregressa non residenza** per il periodo minimo richiesto.

Il regime, quindi, non si limita a richiedere un trasferimento anagrafico o una presenza occasionale in Italia: richiede che il contribuente diventi fiscalmente residente secondo i criteri ordinari del TUIR e che, **nei dieci anni precedenti**, non sia stato residente in Italia per almeno **nove periodi d'imposta**.

5. Differenza di funzione dell'art. 2 TUIR nei due regimi

L'art. 2 TUIR svolge la stessa funzione di **porta d'ingresso** nei due regimi, ma con effetti diversi come evidenziato nella tabella seguente:

Regime	Funzione dell'art. 2 TUIR	Requisito di pregressa non residenza
impatriati	Serve a verificare che il lavoratore abbia trasferito la residenza fiscale in Italia	Nel nuovo regime: non residente in Italia nei 3 periodi d'imposta precedenti D.Lgs. 209/2023, art. 5 - Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati
Neo residenti	Serve sia a verificare il trasferimento in Italia sia a misurare la pregressa non residenza	Non residente in Italia per 9 periodi d'imposta su 10 precedenti D.P.R. 917/1986, art. 24-bis TUIR

In sintesi:

per gli impatriati l'art. 2 è il **criterio di accesso** alla residenza fiscale italiana necessaria al beneficio sul reddito di lavoro prodotto in Italia;

per i neo residenti l'art. 2 è:

- sia il **criterio di accesso**
- sia il **parametro storico** di verifica della lunga assenza fiscale dall'Italia, necessaria per il regime sostitutivo sui redditi esteri.

6. Residenza anagrafica, domicilio, presenza fisica: quanto contano nei due regimi

Contano in modo decisivo, perché sono proprio i criteri dell'art. 2 TUIR. Non esiste, per impatriati o neo residenti, una nozione autonoma di residenza fiscale: la verifica va fatta sempre tramite **art. 2 TUIR**.

Ne discendono alcune conseguenze pratiche:

- la sola **iscrizione anagrafica** in Italia è un forte indice rilevante ai fini fiscali, ed è oggetto di presunzione legale relativa;
- il **domicilio** rileva come luogo delle relazioni personali e familiari, quindi può far emergere la residenza fiscale anche oltre il dato meramente amministrativo;
- la **presenza fisica** in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta, dal 2024, è criterio autonomo di residenza.

Per i regimi agevolati, questo significa che l'analisi non può essere solo formale: occorre verificare dove, per la maggior parte dell'anno, si collocano gli elementi richiesti dalla norma generale sulla residenza fiscale.

7. Il ruolo della prassi dell'Agenzia delle Entrate

La circolare n. 20 del 2024, emanata dopo la riforma della residenza fiscale, richiama espressamente i regimi speciali per persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia e conferma che tali regimi condividono il requisito della **previa non residenza fiscale in Italia per un certo numero di periodi d'imposta**.

La circolare n. 25/E del 2023, in tema di lavoro da remoto e mobilità internazionale, ribadisce che le disposizioni dell'art. 2 TUIR **continuano ad applicarsi integralmente** anche ai regimi agevolativi rivolti a chi trasferisce la residenza fiscale in Italia, e che ciò che rileva è l'instaurazione di un **collegamento sostanziale con il territorio italiano**.

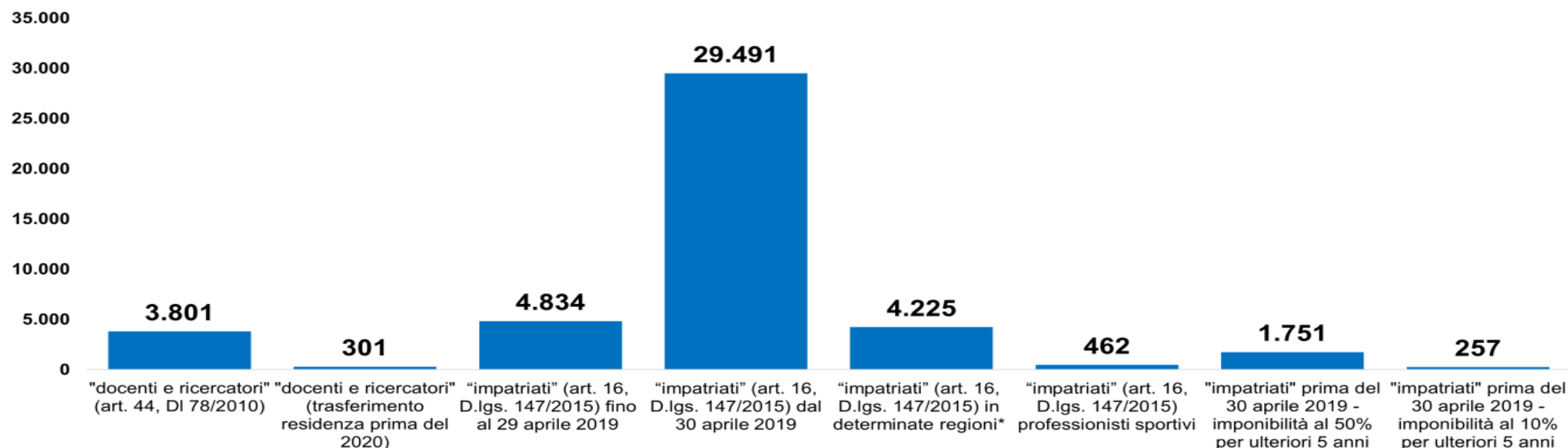
La circolare n. 17/E del 2017 aveva già chiarito, in termini generali, che tutte queste agevolazioni presuppongono il trasferimento della residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 TUIR e che le condizioni previste dalla norma sulla residenza sono **alternative**: ne basta una, se ricorre per la maggior parte del periodo d'imposta.

Queste agevolazioni fiscali sono efficaci?

La stessa domanda se l'è già posta **l'Osservatorio sui Conti Pubblici Italiani presso l'Università Cattolica del Sacro Cuore di Milano** che espone, in un articolo del 29 aprile 2022, i seguenti dati:

- dal 2011 al 2020, i rimpatri di laureati italiani sono aumentati da circa 4.100 a 13.700 l'anno, ma gli espatri sono aumentati di più: da circa 7.700 a 31.300. La tendenza è più forte per i laureati con meno di 40 anni. Nello stesso periodo, questi rimpatri sono aumentati da circa 2.300 a 8.500, ma i corrispondenti espatri sono saliti da circa 5.000 a 25.000 (Fig. 1). **In quasi dieci anni, il saldo migratorio di laureati italiani (ossia la differenza tra rimpatri ed espatri) è peggiorato del 388 per cento e del 489 per cento per i laureati più giovani;**
- il numero di lavoratori che beneficiano di sgravi per impatriati è più che raddoppiato tra il 2018 e il 2020, forse a seguito delle migliori condizioni introdotte dal decreto Crescita del 2019;
- per quanto riguarda invece i “neo-residenti” con redditi elevati, al 2020 risultano oltre 400 beneficiari; poco meno della metà di questi hanno prodotto 94,4 milioni di euro di redditi in Italia, prevalentemente da lavoro dipendente.

Ulteriori dati sono disponibili dalle Statistiche sulle dichiarazioni fiscali – Analisi dei dati IRPEF – a cura della Direzione Studi e Ricerche Economico-Fiscali - **Ufficio di Statistica presso il MEF – Dipartimento delle Finanze**, che per l'anno d'imposta **2023** indica il numero e la tipologia delle persone fisiche **impatriate**:

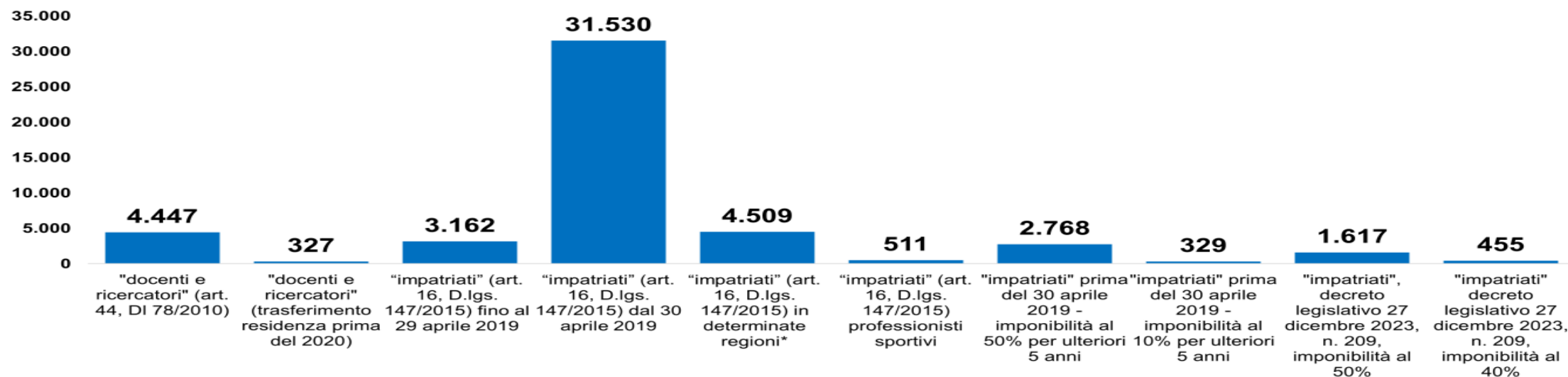


Gli importi sono espressi in euro

*Soggetti residenti in Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia

Per quanto riguarda l'agevolazione dei **"neo-residenti"** dalle dichiarazioni per il 2023 risultano 1.242 soggetti che hanno compilato il quadro "NR – Nuovi residenti". Il 46% di tali soggetti ha dichiarato redditi in Italia per un reddito complessivo totale dichiarato pari a 87 milioni di euro prevalentemente costituito da reddito da lavoro dipendente (pari all'82% del totale).

Per l'anno d'imposta **2024** il regime degli **"impatriati"** ha interessato **44.881 lavoratori dipendenti** per un ammontare lordo medio del reddito da lavoro dipendente di 120.922 euro. Di seguito la tabella riassuntiva:



Gli importi sono espressi in euro

*Soggetti residenti in Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia

Per quel che concerne i **neo residenti** in base ai dati delle dichiarazioni del **2024**, 1.631 hanno compilato il quadro “NR – Nuovi residenti”. Il 48,4% di tali soggetti ha dichiarato redditi in Italia per un reddito complessivo totale dichiarato pari a 102,5 milioni di euro prevalentemente costituito da reddito da lavoro dipendente (73,3% del totale).

Riferimenti

Angelo Bugane'

Dottore Commercialista – Revisore Legale
angelo.bugane@studiobugane.com