

GLI INCENTIVI FISCALI PER L'ATTRAZIONE DI CAPITALE UMANO IN ITALIA

(febbraio 2018)

Indice

INTRODUZIONE.....	2
1. L'INDIVIDUAZIONE DELLA RESIDENZA.....	4
Il presupposto del trasferimento in Italia	4
Il concetto di residenza fiscale	4
2. LE AGEVOLAZIONI PER I RICERCATORI E I DOCENTI.....	6
In cosa consistono.....	6
I lavoratori interessati	6
3. I VANTAGGI FISCALI PER I LAVORATORI "IMPATRIATI".....	8
In cosa consistono.....	8
Lavoratori in possesso di laurea	8
Altri lavoratori interessati	9
4. COME FRUIRE DEI REGIMI AGEVOLATI.....	11
Docenti, ricercatori e "impatriati" con reddito di lavoro dipendente	11
Docenti, ricercatori e "impatriati" con reddito di lavoro autonomo	11
5. IL REGIME AGEVOLATO PER I NUOVI RESIDENTI.....	13
In cosa consiste	13
Per quali redditi	14
Una bussola per orientarsi: l'interpello	14
Come si sceglie.....	16
Il pagamento dell'imposta sostitutiva.....	17
Ulteriori effetti dell'opzione.....	18
La durata del regime	19
6. PER SAPERNE DI PIÙ.....	21

INTRODUZIONE

Per sostenere lo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese, il fisco italiano prevede numerose agevolazioni a favore delle persone che trasferiscono la residenza in Italia per svolgervi un'attività di lavoro.

Alcune misure agevolative sono in vigore da diversi anni, altre sono state emanate recentemente. Tutte hanno un intento comune: attirare risorse umane in Italia.

Per esempio, il sistema tributario italiano agevola i redditi prodotti in Italia da docenti e ricercatori residenti all'estero che rientrano in Italia.

Un regime fiscale agevolato è stato pensato anche per i cosiddetti lavoratori "impatriati", del quale possono usufruire:

- laureati che hanno svolto attività lavorative all'estero
- studenti che hanno conseguito un titolo accademico all'estero
- manager e lavoratori con alte qualificazioni e specializzazioni.

La legge di bilancio 2017 (legge 11 dicembre 2016, n. 232) è intervenuta per potenziare l'efficacia delle norme esistenti e introdurre nuove ipotesi agevolabili, in modo da configurare un sistema variegato e capace di cogliere le diverse realtà.

Con l'obiettivo di favorire gli investimenti, i consumi e il radicamento in Italia di nuclei familiari e individui non residenti e ad alto potenziale, ha infatti introdotto incentivi per chi si trasferisce in Italia a prescindere dallo svolgimento di una specifica attività lavorativa.

In particolare, per queste persone è prevista, in alternativa alla disciplina ordinaria, una tassazione agevolata dei redditi prodotti all'estero, che consiste nel versare un'imposta sostitutiva dell'Irpef, stabilita forfettariamente, per ciascun periodo d'imposta. E tale regime fiscale può essere esteso ai familiari.

La guida illustra i singoli regimi agevolativi, sintetizzandoli in pratiche tabelle riepilogative, e i presupposti specifici al verificarsi dei quali è possibile usufruire dei diversi benefici fiscali. Questi regimi sono comunque esclusivi e non cumulabili fra loro, per lo stesso periodo d'imposta, in capo alla stessa persona.

LE AGEVOLAZIONI PER LE PERSONE CHE TRASFERISCONO LA RESIDENZA IN ITALIA

**DOCENTI
E RICERCATORI**

ESENZIONE per 4 ANNI del 90%
del reddito di lavoro autonomo o dipendente
prodotto in Italia

**LAVORATORI
"IMPATRIATI"**

ESENZIONE per 5 ANNI del 50%
del reddito di lavoro autonomo o dipendente
prodotto in Italia

**NUOVI
RESIDENTI**

IMPOSTA SOSTITUTIVA per 15 ANNI
sui redditi prodotti all'estero:
100.000 euro annui (25.000 per ogni familiare)

1. L'INDIVIDUAZIONE DELLA RESIDENZA

Il presupposto del trasferimento in Italia

Tutte le agevolazioni descritte nella guida presuppongono il trasferimento della residenza fiscale in Italia da parte della persona che intende usufruirne.

Inoltre, richiedono che, prima del trasferimento nel territorio dello Stato, la persona fisica abbia mantenuto la residenza fiscale all'estero per un periodo di tempo minimo, variabile a seconda dell'agevolazione interessata.

Il concetto di residenza fiscale

L'articolo 2 del Tuir (comma 2) considera residenti in Italia le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza.

Le nozioni di residenza e domicilio sono mutuata dalla disciplina civilistica (articolo 43 del codice civile), che definisce la "residenza" come il luogo di dimora abituale e il "domicilio" come la sede principale dei propri affari e interessi.

Queste due condizioni sono alternative: la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

Gli incentivi si applicano a decorrere dal periodo d'imposta in cui la persona diviene fiscalmente residente in Italia (salvo quanto previsto per il regime dei neo-residenti, di cui all'articolo 24-bis del Tuir, ai quali è dedicato il capitolo 5), avendo riguardo al periodo di vigenza dei singoli regimi e alla durata degli stessi.

Considerato che per le persone fisiche il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, un contribuente che si sia trasferito in Italia dopo il 2 luglio (dopo il 1° luglio nel caso di anno bisestile) non può essere considerato fiscalmente residente per quell'anno, in quanto risulterà residente per un tempo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta.

Per esempio, chi si iscrive nell'anagrafe della popolazione residente a partire dal 3 luglio 2018 non è considerato fiscalmente residente nel 2018 e, pertanto, non può accedere alle agevolazioni per quell'anno d'imposta, a meno che non abbia effettivamente trasferito il domicilio o la residenza prima di tale data.

La persona che, pur essendo residente o domiciliata all'estero, non si è mai cancellata dal registro anagrafico della popolazione residente non può essere ammessa alle agevolazioni.

CITTADINI TRASFERITI IN STATI CON REGIMI FISCALI PRIVILEGIATI

In base al comma 2-bis dello stesso articolo 2 del Tuir, sono considerati 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. Questi Stati e territori sono individuati dal decreto ministeriale 4 maggio 1999.

Pertanto, questi cittadini possono usufruire dei regimi agevolativi solo se in grado di vincere la presunzione di residenza in Italia indicata nel citato articolo 2 del Tuir.

2. LE AGEVOLAZIONI PER I RICERCATORI E I DOCENTI

In cosa consistono

I docenti e i ricercatori che decidono di trasferire la propria residenza fiscale in Italia possono godere di una tassazione ridotta dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia per lo svolgimento dell'attività di docenza e ricerca.

In particolare, questi redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del **10%** e sono esclusi dal valore della produzione netta ai fini dell'Irap.

Per i lavoratori dipendenti l'agevolazione Irap spetta ai sostituti d'imposta che erogano le retribuzioni per l'attività di docenza o ricerca, mentre per i lavoratori autonomi spetta direttamente ai docenti o ricercatori che svolgono l'attività in qualità di liberi professionisti.

L'agevolazione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in cui il docente o il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei 3 successivi, quindi, per un totale di 4 anni.

Se, in questo periodo, il docente o il ricercatore trasferisce la residenza all'estero, il beneficio fiscale viene meno a partire dal periodo d'imposta in cui non risulta più fiscalmente residente in Italia.

I lavoratori interessati

Gli incentivi spettano ai docenti e ai ricercatori che svolgono in Italia la loro attività e che possiedono i seguenti requisiti:

- **HANNO UN TITOLO DI STUDIO UNIVERSITARIO O EQUIPARATO**

Sono validi tutti i titoli accademici universitari o equiparati. I titoli di studio conseguiti all'estero non sono automaticamente riconosciuti in Italia. Pertanto, l'interessato deve richiedere la "dichiarazione di valore" alla competente autorità consolare, cioè un documento che attesta il valore del titolo di studio nel paese in cui è stato conseguito. La dichiarazione va redatta in lingua italiana e rilasciata dalle Rappresentanze Diplomatiche italiane all'estero (Ambasciate/Consolati) competenti per zona.

- **SONO STATI RESIDENTI ALL'ESTERO NON IN MANIERA OCCASIONALE**

La legge non specifica la durata della permanenza all'estero ma si limita a richiedere che si tratti di una permanenza stabile e non occasionale. Considerato che la durata dell'attività di ricerca o docenza all'estero deve essersi protratta per almeno due anni consecutivi, tale periodo può ritenersi il tempo minimo necessario per avere le agevolazioni.

- **HANNO SVOLTO ALL'ESTERO DOCUMENTATA ATTIVITÀ DI RICERCA O DOCENZA PER ALMENO DUE ANNI CONTINUATIVI, PRESSO CENTRI DI RICERCA PUBBLICI O PRIVATI O UNIVERSITÀ**

L'attività di ricerca può essere individuata nell'attività destinata alla ricerca di base, alla ricerca industriale, di sviluppo sperimentale e a studi di fattibilità. L'attività di docenza, invece, può essere individuata nella attività di insegnamento svolta presso istituzioni universitarie, pubbliche e private.

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 svolta. L'attività di docenza e ricerca non necessariamente deve essere stata svolta nei due anni immediatamente precedenti il rientro. Per il calcolo del biennio di attività è possibile sommare il periodo di svolgimento dell'attività di docenza e dell'attività di ricerca (per esempio, può essere stata svolta per un anno attività di ricerca e nel successivo anno accademico attività di docenza).

- **SVOLGONO ATTIVITÀ DI DOCENZA E RICERCA IN ITALIA**

Non assume rilievo la natura del datore di lavoro o del soggetto committente, che, per l'attività di ricerca, può essere un'università, pubblica o privata, o un centro di ricerca pubblico o privato o un'impresa o un ente che, in ragione della peculiarità del settore economico in cui opera, disponga di strutture organizzative finalizzate alla ricerca. Per quanto riguarda l'attività di docenza possono ritenersi agevolabili tutte le attività finalizzate all'insegnamento e quelle finalizzate alla formazione svolte presso università, scuole, uffici o aziende, pubblici o privati.

- **ACQUISISCONO LA RESIDENZA FISCALE NEL TERRITORIO DELLO STATO**

L'agevolazione spetta sia nel caso in cui il docente o il ricercatore abbia iniziato a svolgere l'attività in Italia prima di trasferirvi la residenza sia nel caso in cui abbia trasferito la residenza in Italia ed abbia poi iniziato a svolgervi l'attività.

AGEVOLAZIONI PER DOCENTI E RICERCATORI

(articolo 44 del DI 78/2010)

AGEVOLAZIONE	DURATA DELL'AGEVOLAZIONE	REQUISITI
esenzione del 90% del reddito di lavoro autonomo o dipendente prodotto	4 anni dall'anno di acquisizione della residenza fiscale in Italia	<ul style="list-style-type: none"> - esser stati residenti all'estero non in maniera occasionale - essere in possesso di un titolo di studio universitario o equiparato - aver svolto attività di docenza o ricerca all'estero per 2 anni presso centri di ricerca pubblici o privati o presso università - trasferire la residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'art. 2 del Tuir - svolgere in Italia attività di docenza e ricerca

3. I VANTAGGI FISCALI PER I LAVORATORI “IMPATRIATI”

In cosa consistono

Dal 1° gennaio 2017 per 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'articolo 2 del Tuir, la tassazione avviene sul **50%** del loro ammontare.

L'agevolazione spetta a partire dall'anno in cui avviene il trasferimento della residenza fiscale e per i 4 anni successivi.

Lavoratori in possesso di laurea

Il regime agevolato dei lavoratori “impatriati” si applica:

1. ai **cittadini dell'Unione europea** indicati nell'articolo 2, comma 1, della legge n. 238/2010 (le cui categorie sono state individuate tenendo conto delle specifiche esperienze e qualificazioni scientifiche e professionali con il decreto del Ministro dell'Economia e delle finanze del 26 maggio 2016)
2. 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 o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale.

Questi cittadini devono:

- essere in possesso di un diploma di laurea (triennale o magistrale)
- aver svolto continuativamente un'attività di lavoro (dipendente, autonomo o di impresa) o di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi (conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione *post lauream*)
- svolgere attività di lavoro autonomo o dipendente in Italia.

ATTIVITÀ DI LAVORO O DI STUDIO ALL'ESTERO

Il requisito dello svolgimento dell'attività di lavoro o studio all'estero in modo continuativo negli ultimi 24 mesi non deve necessariamente far riferimento all'attività svolta nei 2 anni immediatamente precedenti il rientro. È sufficiente che l'interessato, prima di rientrare in Italia, abbia svolto tali attività all'estero per un periodo minimo e ininterrotto di almeno 24 mesi.

Per quanto riguarda l'attività di studio, questo requisito è soddisfatto a condizione che il soggetto consegua la laurea o altro titolo accademico *post lauream* aventi la durata di almeno 2 anni accademici.

ATTIVITÀ DI LAVORO SVOLTA IN ITALIA

Con riferimento al requisito dell'attività lavorativa da svolgere in Italia, l'oggetto della stessa non deve necessariamente essere coerente con il titolo di studio posseduto.

Se derivante da rapporto di lavoro dipendente, essa può essere svolta indifferentemente presso pubbliche amministrazioni o imprese o enti pubblici o privati e non necessariamente presso enti che esercitano attività commerciale (come previsto, invece, per i manager o per i lavoratori qualificati o specializzati - si veda più avanti).

AGEVOLAZIONI PER I LAVORATORI "IMPATRIATI"
(articolo 16, comma 2, del Dlgs 147/2015)

AGEVOLAZIONE	DURATA DELL'AGEVOLAZIONE	REQUISITI
esenzione del 50% del reddito di lavoro autonomo o dipendente prodotto	5 anni dall'anno di acquisizione della residenza fiscale in Italia	<ul style="list-style-type: none"> - essere laureati - aver svolto attività di lavoro dipendente, autonomo o di impresa all'estero per 24 mesi, oppure 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 - svolgere attività di lavoro autonomo o dipendente in Italia

Altri lavoratori interessati

Il regime agevolato dei lavoratori "impatriati" si applica anche a tutti gli altri lavoratori che trasferiscono la residenza in Italia, ai sensi dell'articolo 2 del Tuir, quando ricorrono le seguenti condizioni.

Per i **lavoratori autonomi** è necessario:

- non essere stati residenti in Italia nei 5 periodi d'imposta precedenti il trasferimento e impegnarsi a rimanere per almeno 2 anni
- prestare l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Per i **lavoratori dipendenti** occorre:

- non essere stati residenti in Italia nei 5 periodi d'imposta precedenti il trasferimento e impegnarsi a rimanere per almeno 2 anni
- prestare l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano
- svolgere attività lavorativa presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa
- rivestire ruoli direttivi o essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

ATTIVITÀ LAVORATIVA IN ITALIA

L'attività lavorativa deve essere svolta in Italia, ma il datore di lavoro può essere sia una società residente sia una società a questa collegata.

È ammesso al beneficio anche il lavoratore che si trasferisce in Italia per prestare la propria attività presso una stabile organizzazione di un'impresa estera della quale è già dipendente, nonché il lavoratore distaccato in Italia in forza di un rapporto di lavoro instaurato all'estero con una società collegata alla società italiana sulla base dei rapporti previsti dalla norma.

Sono ritenuti validi sia i rapporti di lavoro dipendente a tempo determinato sia quelli a tempo indeterminato, nonché i rapporti di lavoro fiscalmente assimilati a quelli di lavoro dipendente.

RUOLI DIRETTIVI E REQUISITI DI ELEVATA QUALIFICAZIONE

Per ruoli direttivi devono intendersi i dirigenti oppure anche i quadri o gli impiegati con funzioni direttive.

I requisiti di elevata qualificazione o specializzazione si verificano nelle ipotesi di:

- conseguimento di un titolo di istruzione superiore, rilasciato da autorità competenti nel Paese dove è stato conseguito, che attesti il completamento di un percorso di istruzione superiore di durata almeno triennale e della relativa qualifica professionale superiore, rientrante nei livelli 1 (legislatori, imprenditori e alta dirigenza), 2 (professioni intellettuali, scientifiche e di elevata specializzazione) e 3 (professioni tecniche) della classificazione Istat delle professioni CP 2011, attestata dal paese di provenienza e riconosciuta in Italia
- possesso dei requisiti previsti dal decreto legislativo n. 206/2007, limitatamente all'esercizio delle professioni regolamentate in tale decreto.

AGEVOLAZIONI PER GLI ALTRI LAVORATORI "IMPATRIATI"

(articolo 16, comma 1, del Dlgs 147/2015)

AGEVOLAZIONE	DURATA DELL'AGEVOLAZIONE	REQUISITI
esenzione del 50% del reddito di lavoro autonomo o dipendente prodotto	5 anni dall'anno di acquisizione della residenza fiscale in Italia	<ul style="list-style-type: none"> - trasferire la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2 del Tuir - non essere stati residenti in Italia nei 5 periodi d'imposta precedenti il trasferimento e impegnarsi a rimanere per almeno 2 anni - prestare attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano - svolgere attività lavorativa presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con una società anche estera controllata, controllante o "sorella" di tale società - rivestire ruoli direttivi o essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione

4. COME FRUIRE DEI REGIMI AGEVOLATI

Docenti, ricercatori e “impatriati” con reddito di lavoro dipendente

Per beneficiare dei regimi agevolati descritti nei capitoli precedenti, i docenti, i ricercatori e i lavoratori “impatriati”, titolari di **reddito di lavoro dipendente**, devono presentare una richiesta scritta al datore di lavoro.

Questa richiesta, resa ai sensi del Dpr n. 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 (in caso di assunzioni successive o più rapporti di lavoro dipendente)
- la dichiarazione di possedere i requisiti previsti dal regime agevolativo 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 della quale si chiede la fruizione
- la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti dall’articolo 44 del DI n. 78/2010, dalla Legge n. 238/2010, dall’articolo 16 del DI n. 147/2015 e dall’articolo 24-bis del Tuir.

Il datore di lavoro applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta e, in sede di conguaglio, dalla data dell’assunzione, mediante applicazione delle ritenute sull’imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile prevista dal regime agevolativo (10% per i ricercatori e i docenti, 50% per i lavoratori “impatriati”), al quale saranno commisurate le relative detrazioni.

Se il datore di lavoro non ha potuto riconoscere l’agevolazione, il contribuente può fruirne, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi. In questo caso, il reddito di lavoro dipendente va indicato già nella misura ridotta.

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).

Docenti, ricercatori e “impatriati” con reddito di lavoro autonomo

I lavoratori autonomi, docenti, ricercatori e lavoratori “impatriati”, possono accedere al regime fiscale agevolato direttamente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi o, in alternativa, possono fruire dell’agevolazione in sede di applicazione della

ritenuta d'acconto operata dal committente sui compensi percepiti. In questo caso, devono presentare ai propri committenti una richiesta scritta.

Nella richiesta, che va resa ai sensi del Dpr n. 445/2000, vanno riportati:

- le generalità (nome, cognome e data di nascita)
- il codice fiscale
- la data di rientro in Italia
- la dichiarazione di possedere i requisiti per fruire del regime agevolativo di cui si chiede l'applicazione
- l'attuale residenza in Italia
- la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti dall'articolo 44 del Dl n. 78/2010, dalla Legge n. 238/2010, dall'articolo 16 del Dl n. 147/2015 e dall'articolo 24-bis del Tuir.

Il committente, all'atto del pagamento del corrispettivo, opera la ritenuta del 20% sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile prevista dal regime agevolativo per il quale il lavoratore ha presentato la richiesta scritta (10% per i ricercatori e i docenti, 50% per i lavoratori "impatriati").

5. IL REGIME AGEVOLATO PER I NUOVI RESIDENTI

In cosa consiste

Il regime agevolato per i nuovi residenti è rivolto esclusivamente alle persone fisiche che decidono di trasferire la propria residenza fiscale in Italia e consiste nella possibilità di pagare un'imposta sostitutiva forfettaria dell'Irpef sui redditi prodotti all'estero, in alternativa alla tassazione ordinaria.

Si può scegliere questo regime, che ha una **durata massima di 15 anni**, a prescindere dalla propria nazionalità. Infatti, l'accesso è consentito sia ai cittadini stranieri sia agli italiani, purché siano stati fiscalmente residenti all'estero per almeno 9 dei 10 periodi d'imposta precedenti rispetto a quello in cui la scelta inizia a essere efficace.

L'opzione per la tassazione agevolata può essere esercitata anche da coloro che sono già residenti in Italia. In questo caso, nella verifica del requisito temporale deve essere considerato anche il periodo d'imposta nel quale si è avuta la residenza in Italia.

Possono aderire al regime anche i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato ("paradisi fiscali" – Dm 4 maggio 1999). Tuttavia, essi devono essere in grado di superare la presunzione di residenza in Italia.

In pratica, il cittadino italiano che si trasferisce in Italia provenendo da un "paradiso fiscale" può scegliere il nuovo regime agevolato purché dimostri di non essere stato effettivamente residente in Italia per almeno 9 dei 10 periodi d'imposta precedenti rispetto a quello in cui l'opzione inizia a essere efficace.

L'ESTENSIONE AI FAMILIARI

Chi esercita l'opzione per il regime agevolato può chiedere che la sua efficacia sia estesa anche a uno o più dei seguenti familiari:

- il coniuge o il componente di un'unione civile
- i figli, anche adottivi, e, in loro mancanza, i discendenti prossimi
- i genitori e, in loro mancanza, gli ascendenti prossimi
- gli adottanti
- i generi e le nuore
- il suocero e la suocera
- i fratelli e le sorelle.

Affinché il regime agevolato venga esteso ai familiari è necessario che anche essi trasferiscano la propria residenza in Italia. Inoltre, i familiari devono essere stati residenti all'estero per almeno 9 dei 10 periodi d'imposta antecedenti quello in cui l'opzione inizia a essere efficace.

Per quali redditi

Possono essere assoggettati a imposta sostitutiva solo i redditi che il neo-residente produce all'estero. I redditi prodotti in Italia sono tassati secondo le regole ordinarie della normativa italiana.

Rientrano nel campo di applicazione del regime speciale previsto per i neo-residenti:

- il reddito di lavoro autonomo derivante da attività esercitate all'estero
- il reddito derivante da attività d'impresa svolta all'estero mediante una stabile organizzazione
- il reddito di lavoro dipendente prestato all'estero
- il reddito derivante da un immobile che il neo-residente possiede all'estero.

Vi rientrano, inoltre:

- gli interessi derivanti da conti correnti bancari corrisposti al neo-residente da soggetti esteri
- le plusvalenze che il neo-residente realizza a seguito della cessione di partecipazioni non qualificate in società estere.

REDDITI ESCLUSI DAL REGIME AGEVOLATO

Al regime dell'imposta sostitutiva non possono essere assoggettate le plusvalenze da cessione di partecipazioni qualificate (detenute in società ed enti non residenti) realizzate dal neo-residente nel corso dei primi 5 periodi d'imposta di applicazione del regime agevolato.

In questo modo si vuole evitare che la persona fisica che detiene una partecipazione qualificata in una società estera, in grado di produrre una considerevole plusvalenza, decida di trasferire la sua residenza in Italia al solo scopo di beneficiare della tassazione agevolata.

Quindi, in caso di cessione della partecipazione prima della scadenza del quinquennio, la plusvalenza (capital gain) realizzata è assoggettata al regime impositivo ordinario previsto dalla legislazione italiana.

È prevista la facoltà di escludere dall'applicazione dell'imposta sostitutiva i redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri. In pratica, il contribuente ha la possibilità di scegliere di assoggettare a tassazione ordinaria i redditi prodotti in determinate giurisdizioni (*cherry picking*). Questa scelta deve però riguardare necessariamente tutti i redditi prodotti nel Paese o territorio oggetto di esclusione.

Una bussola per orientarsi: l'interpello

Chi è interessato all'applicazione del regime agevolato può rivolgersi all'Agenzia delle Entrate per avere un parere sulla sussistenza delle condizioni necessarie per l'accesso.

La richiesta di chiarimenti può essere formulata tramite una specifica istanza di interpello, che può essere presentata anche nel momento in cui il soggetto interessato non ha ancora trasferito la propria residenza in Italia.

È inammissibile, invece, l'istanza di interpello presentata dopo l'esercizio dell'opzione per il regime agevolato.

MODALITÀ DI PRESENTAZIONE

L'istanza deve essere presentata alla Divisione Contribuenti dell'Agenzia delle Entrate, via Cristoforo Colombo, n. 426 c/d - 00145 Roma.

La presentazione può essere effettuata con le seguenti modalità:

- consegna a mano
- spedizione a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento
- presentazione per via telematica attraverso Pec. In questo caso, l'istanza deve essere inviata alla casella di posta *interpello@pec.agenziaentrate.it*. Per i soggetti non residenti senza domiciliatario nel territorio dello Stato, l'istanza di interpello può essere trasmessa alla casella di posta elettronica ordinaria *div.contr.interpello@agenziaentrate.it*.

L'istanza deve essere sottoscritta e, nei casi in cui è trasmessa via Pec, la sottoscrizione deve avvenire con firma digitale.

CONTENUTO DELL'ISTANZA

Tra gli elementi che il contribuente deve indicare nell'istanza di interpello vi sono:

- i dati anagrafici e, se già attribuito, il codice fiscale nonché, se già residente, l'indirizzo di residenza in Italia
- i dati identificativi dell'eventuale rappresentante legale, compreso il codice fiscale
- la descrizione, circostanziata e specifica, del caso concreto
- l'indicazione dello *status* di non residente in Italia per almeno 9 periodi d'imposta nel corso dei 10 che precedono l'inizio di validità dell'opzione
- l'indicazione dello Stato o degli Stati in cui ha avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'inizio di validità dell'opzione
- l'indicazione degli Stati o dei territori esteri per i quali intende esercitare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva
- l'indicazione degli elementi necessari per il riscontro delle condizioni per l'accesso al regime agevolato (*check list*).

La *check list*, il cui modello è disponibile (con le relative istruzioni) sul sito dell'Agenzia delle Entrate, deve essere accompagnata dalla documentazione di supporto. La mancata o incompleta compilazione della *check list*, o la mancata o incompleta allegazione dei documenti di supporto, rendono inammissibile l'interpello.

Quando l'accesso al regime è richiesto anche per i familiari, per ognuno di essi vanno indicati nell'istanza di interpello questi stessi elementi.

LA RISPOSTA ALL'INTERPELLO

L'Agenzia delle Entrate risponde all'istanza entro 120 giorni dalla sua ricezione (fatta salva la possibilità di chiedere un'integrazione documentale), comunicando il proprio parere sull'esistenza o meno dei presupposti per accedere al regime agevolato.

La risposta all'interpello non è vincolante per chi l'ha presentata (e non è neppure impugnabile), mentre è vincolante per ogni organo dell'Agenzia delle Entrate, limitatamente al caso concreto e alla persona che ha richiesto l'interpello. Pertanto, l'eventuale risposta negativa non impedisce al soggetto interessato di optare comunque per l'accesso al regime.

Come si sceglie

La scelta del regime dell'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero si effettua nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui i contribuenti hanno trasferito la loro residenza fiscale in Italia o nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo.

Pertanto, per accedere al nuovo regime a partire dal 2017 si dovrà esercitare l'opzione nella dichiarazione dei redditi da presentare entro il 31 ottobre 2018.

COSA INDICARE

Se è stata presentata istanza di interpello (per il contribuente principale o per il familiare), nella dichiarazione dei redditi saranno indicati elementi informativi minimi.

Se, invece, non è stato chiesto preventivamente il parere all'Agenzia delle Entrate, è possibile esercitare comunque l'opzione direttamente nella dichiarazione, ma, in tal caso, è obbligatorio indicare gli elementi necessari per il riscontro delle condizioni per l'accesso al regime:

- lo *status* di non residenti in Italia per un tempo almeno pari a 9 periodi di imposta nel corso dei 10 precedenti l'inizio di validità dell'opzione
- la giurisdizione o le giurisdizioni in cui il contribuente ha avuto l'ultima residenza fiscale
- gli eventuali Stati o territori esteri per i quali si intende esercitare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva.
- gli elementi richiesti nella *check list* riportata nella dichiarazione dei redditi.

Se l'amministrazione finanziaria, in sede di controllo, accerta che non ricorrono i presupposti per l'applicazione del regime dell'imposta sostitutiva, l'opzione esercitata dal contribuente sarà considerata non valida, con ogni conseguenza sul piano del recupero d'imposta e su quello sanzionatorio.

ATTENZIONE

L'opzione può essere validamente esercitata in dichiarazione anche quando, pur essendo stata presentata apposita istanza di interpello, non è pervenuta la risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate.

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

L'OPZIONE PER I FAMILIARI

La scelta di estendere ai familiari l'opzione per il nuovo regime deve essere fatta dal contribuente principale nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui il familiare ha trasferito la sua residenza fiscale in Italia o nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo.

Il contribuente principale deve indicare nella sua dichiarazione dei redditi i seguenti elementi relativi al familiare o ai familiari nei cui confronti egli estende l'opzione:

- i dati anagrafici, il codice fiscale e i relativi indirizzi di residenza in Italia
- lo *status* di non residente in Italia per un tempo almeno pari a 9 periodi d'imposta nel corso dei 10 precedenti l'inizio di validità dell'opzione
- la giurisdizione o le giurisdizioni in cui i familiari hanno avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione
- gli eventuali Stati o territori esteri per i quali si intende esercitare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva.

Il familiare, a sua volta, deve manifestare la volontà di fruire dell'estensione dell'opzione nella propria dichiarazione dei redditi, indicando:

- i dati identificativi del contribuente principale
- tutti gli elementi necessari per la verifica dei presupposti per l'estensione del regime d'imposta sostitutiva nei suoi confronti.

La validità dell'opzione esercitata per i familiari decorre dall'anno d'imposta in relazione al quale viene effettuata l'estensione e cessa, salvo revoca o decadenza, allo scadere dei 15 anni decorrenti dal primo periodo di validità dell'opzione esercitata dal contribuente principale.

Il pagamento dell'imposta sostitutiva

Chi intende avvalersi del regime dei neo-residenti è tenuto a pagare un'imposta sostitutiva dell'Irpef calcolata forfettariamente nella misura di **100.000 euro per ogni anno** d'imposta in cui è valida l'opzione, a prescindere dal tipo e dall'importo dei redditi prodotti all'estero. Se il regime viene esteso ai familiari il pagamento dell'imposta sostitutiva sui redditi esteri prodotti da ciascuno di essi è pari a **25.000 euro**.

Il versamento dell'imposta deve essere effettuato attraverso il modello F24 in un'unica **soluzione** entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi. I soggetti interessati, sia in qualità di contribuenti principali sia in qualità di familiari, devono versare autonomamente l'imposta.

Con il versamento dell'imposta si adempie all'obbligazione tributaria dovuta in Italia sui redditi di fonte estera che, pertanto, non dovranno subire altre imposte (sostitutive o ritenute).

Ulteriori effetti dell'opzione

Esercitando l'opzione, si ottengono ulteriori benefici sia per il contribuente principale sia per i familiari ai quali viene esteso il regime.

MONITORAGGIO FISCALE

Anzitutto, è previsto l'**esonero dall'obbligo di monitoraggio fiscale** riguardante le attività e gli investimenti esteri (in sostanza, viene meno 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).

IVIE

Un'altra agevolazione è l'**esonazione dal pagamento dell'imposta sul valore degli immobili detenuti all'estero (Ivie)**. L'Ivie è un'imposta dovuta sul valore degli immobili situati all'estero e detenuti a titolo di proprietà o di altro diritto reale dalle persone fisiche residenti nel territorio dello Stato, a qualsiasi uso essi siano destinati.

IVAFAE

Chi aderisce al regime è inoltre **esonero anche dal pagamento dell'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio (Ivafe)**. L'Ivafe è un'imposta dovuta da soggetti residenti per le attività finanziarie detenute all'estero a titolo di proprietà o di altro diritto reale.

ATTENZIONE

L'esonazione dall'obbligo di monitoraggio e dal pagamento di Ivie e di Ivafe riguarda solo le giurisdizioni comprese nell'opzione. Quindi, se viene manifestata la facoltà di non avvalersi dell'imposta sostitutiva per i redditi prodotti in determinati Stati o territori, in relazione ai redditi o alle attività finanziarie detenute in tali Stati si è tenuti agli adempimenti previsti dalle normative in materia di monitoraggio, Ivie e Ivafe e a versare le imposte ordinariamente dovute.

IMPOSTA DI SUCCESSIONE E DONAZIONE

Per coloro che hanno esercitato l'opzione è prevista, infine, l'**esonazione dell'imposta di successione e donazione** per i beni e diritti esistenti all'estero.

Infatti, nel caso di trasferimento per successione o donazione nel periodo di durata del regime dell'imposta sostitutiva, l'imposta sulle successioni e donazioni dovrà essere corrisposta limitatamente ai beni e ai diritti esistenti in Italia. L'esenzione riguarda anche i familiari ai quali è stato esteso il regime.

La durata del regime

Il regime cessa, in ogni caso, dopo **15 anni** dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione, senza che sia possibile chiedere un rinnovo.

Dopo la scadenza, i redditi esteri concorrono a formare il reddito complessivo del contribuente residente e scontano l'imposizione ordinaria Irpef. Inoltre, per i familiari viene meno l'efficacia dell'eventuale estensione dell'opzione, indipendentemente dal periodo per il quale gli stessi hanno fruito del regime.

LA REVOCA

L'opzione per l'imposta sostitutiva può essere comunque revocata prima della scadenza sia dal contribuente principale sia dal familiare a cui è stata estesa.

La revoca va effettuata con le stesse modalità previste per l'esercizio dell'opzione e sarà efficace a partire dal periodo d'imposta in relazione al quale è stata fatta in dichiarazione.

ATTENZIONE

In caso di revoca del contribuente principale gli effetti si produrranno anche nei confronti dei familiari a cui era stata estesa l'opzione, a prescindere dal fatto che essi abbiano esercitato autonomamente la loro facoltà di revoca. Mentre la revoca effettuata per i familiari comporterà il venir meno del beneficio solamente nei confronti di questi ultimi.

L'opzione si intende revocata qualora, dopo il primo periodo di validità del regime, il contribuente che aveva esercitato l'opzione indichi espressamente nella dichiarazione dei redditi che non intende più avvalersi del regime dell'imposta sostitutiva sui redditi esteri.

Se non si è tenuti alla presentazione della dichiarazione dei redditi, in relazione a tale periodo d'imposta è necessario inviare apposita comunicazione alla Divisione Contribuenti dell'Agenzia delle Entrate entro la data di scadenza della presentazione della dichiarazione e con le modalità previste per l'invio dell'istanza di interpello.

La comunicazione della revoca può essere consegnata a mano, spedita a mezzo plico raccomandato con avviso di ricevimento, o inviata per via telematica attraverso posta elettronica certificata (Pec).

La revoca può essere esercitata anche se il contribuente ha già versato l'imposta sostitutiva per il medesimo periodo d'imposta. In questo caso, l'imposta già versata, ma non dovuta, potrà essere utilizzata in compensazione o richiesta a rimborso.

Il contribuente principale che ha esteso a uno o più familiari l'opzione per il regime agevolato può decidere di revocare questa estensione, pur volendo continuare a fruirne per se stesso.

Ovviamente, la revoca può riguardare uno, solo alcuni o tutti i familiari che fruiscono del regime opzionale e può essere manifestata nei confronti di ciascuno di loro in periodi d'imposta differenti.

Il familiare è tenuto a indicare nella sua dichiarazione dei redditi la revoca operata nei suoi confronti dal contribuente principale. Resta ferma la possibilità per il familiare di optare contestualmente per l'applicazione dell'imposta sostitutiva in qualità di contribuente principale, versando l'importo di 100.000 euro.

REGIME FISCALE AGEVOLATO PER I NUOVI RESIDENTI
(articolo 24-bis del Tuir)

AGEVOLAZIONE	DURATA DEL REGIME	REQUISITI
possibilità di pagare un' imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero di 100.000 euro annui (25.000 per ogni familiare)	15 anni	<ul style="list-style-type: none"> - trasferimento della residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'art. 2 del Tuir - residenza all'estero per almeno 9 periodi d'imposta nel corso dei 10 precedenti

6. PER SAPERNE DI PIÙ

1. DI 78/2010, [articolo 44](#) (incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero)
2. DLgs 147/2015, [articolo 16](#) (regime speciale per i lavoratori "impatriati")
 - [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 marzo 2016](#), (modalità di esercizio dell'opzione per il regime previsto per i lavoratori "impatriati")
 - [Dm 26 maggio 2016](#) (disposizioni attuative del regime speciale per i lavoratori "impatriati", di cui all'articolo 16 del DLgs 147/2015)
 - [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 marzo 2017](#) (modalità di esercizio dell'opzione di cui all'articolo 16, comma 4, del DLgs 147/2015, da parte dei lavoratori dipendenti)
3. [Legge n. 232/2016](#), commi da 152 a 159 (introduzione del regime agevolato per persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia)
 - [Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 marzo 2017](#) (modalità di esercizio, modifica o revoca dell'opzione e versamento dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia)
 - [Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17 /E del 23 maggio 2017](#) (Regimi agevolativi per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia)

Altri documenti utili

Dpr 917/1986 (TUIR) [articolo 2](#), comma 2 (soggetti considerati residenti in Italia) e [articolo 24-bis](#) (regime opzionale di imposizione sostitutiva per i nuovi residenti)

[Dpr 322/1998](#) (modalità per la presentazione delle dichiarazioni)

[Dm 4 maggio 1999](#) (individuazione di Stati e territori con regime fiscale privilegiato)

[Legge 212/2000](#) (disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente)

[Circolare del Ministero delle finanze n. 304/1997](#) (approfondimenti sui requisiti per la qualificazione di soggetto "fiscalmente residente" in Italia)

[Circolare del Ministero delle finanze n. 140/1999](#) (persone fisiche residenti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato)

I documenti di normativa e di prassi indicati sono reperibili attraverso il servizio curato dal CERDEF (Centro di Ricerche e Documentazione Economica e Finanziaria), presente sul sito del Dipartimento delle Finanze



PUBBLICAZIONE A CURA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE
SEZIONE PUBBLICAZIONI ON LINE DELL'UFFICIO COMUNICAZIONE

Capo Ufficio: *Sergio Mazzei*
Capo Sezione: *Claudio Borgnino*

Testi: *Paolo Calderone e Gennaro Napolitano*
Progetto grafico: *stazione grafica*

Si ringrazia la Divisione Servizi



Segui l'Agenzia su:

Fisco
RIVISTA TELEMATICA Oggi

