AI SIGG. CLIENTI

LORO SEDI

**Circolare clienti n. 8/2022**

**OGGETTO:** **Regime degli impatriati**

Di seguito si illustrano le **misure agevolative** previste **per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia** per svolgervi una attività lavorativa.

In particolare, si tratta dei:

**“Regime dei lavoratori impatriati**”,

“**Regime per gli *High Net Worth Individuals* o Neo domiciliati per i redditi esteri**” e

“**Regime per i titolari di pensione estera**” [[1]](#footnote-1).

**REGIME DEI LAVORATORI IMPATRIATI**

L'art. 16 del DLgs. 147/2015 riconosce un regime di tassazione agevolata per i lavoratori "impatriati".

L'agevolazione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in cui è avvenuto il **trasferimento della residenza** fiscale ovvero un soggetto che si sia trasferito in Italia entro il 2 luglio (1 luglio nel caso di anno bisestile)[[2]](#footnote-2).

I soggetti che trasferiscono in Italia la residenza fiscale devono soddisfare i seguenti **requisiti**:

* i lavoratori non devono essere stati residenti in Italia nei 2 periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento;
* tali soggetti si **impegnano a risiedere in Italia per almeno 2 anni**;
* **l'attività lavorativa** deve essere prestata prevalentemente **nel territorio italiano**.

Possono accedere all'agevolazione anche i cittadini italiani **non iscritti all'AIRE** rientrati in Italia dall'1.1.2020, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi nei due periodi d'imposta antecedenti il trasferimento.

In presenza delle condizioni richieste, **i reddi**ti di lavoro dipendente, assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo **prodotti in Italia** concorrono alla formazione del **reddito complessivo** limitatamente **al 30%** del loro ammontare, con **esenzione, quindi, del 70%.**

Il regime di favore spetta anche ai lavoratori che avviano un'attività d'impresa in Italia; il reddito d'impresa agevolabile è unicamente quello dell'imprenditore individuale[[3]](#footnote-3) .

I suddetti **redditi sono imponibili al 10%** per i soggetti che trasferiscono la residenza civilistica **nelle Regioni** di Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia.

L'agevolazione è applicabile, in linea generale, per **5 periodi d'imposta**, decorrenti dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia.

Il regime può essere **esteso per** **ulteriori 5 periodi d'imposta**, con reddito imponibile per tale periodo in misura pari **al 50%**, nel caso in cui, in alternativa:

* i lavoratori diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia (comunque entro e non oltre i primi 5 periodi di imposta di fruizione del regime) o nei dodici mesi precedenti al trasferimento[[4]](#footnote-4);
* i lavoratori abbiano almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo (tale presupposto può sussistere sia prima del trasferimento in Italia, sia successivamente).

L'agevolazione spetta nei limiti del regime *de minimis*.

Per beneficiare del regime degli impatriati, il lavoratore deve presentare **una richiesta scritta al datore di lavoro**, il quale 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. 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 tal caso il reddito di lavoro dipendente va indicato già nella misura ridotta.

I **lavoratori autonomi**, invece, possono accedere al regime fiscale agevolato direttamente **in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi o**, **in alternativa**, fruirne in sede di applicazione della ritenuta d'acconto operata **dal committente sui compensi percepiti.**

Qualora l'impatriato non abbia formulato alcuna richiesta o dato evidenza in dichiarazioni dei redditi i cui termini di presentazione risultano scaduti, l’accesso al regime è escluso.

Non è ammessa la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa "a favore" **oltre il termine di 90 giorni** dalla scadenza ordinaria; resta invece possibile sfruttare l'agevolazione nei restanti anni del quinquennio o del decennio agevolato.

# Disciplina per i trasferimenti in Italia fino al 29.4.2019

Per i trasferimenti di residenza fiscale effettuati fino al 29.4.2019, i requisiti per accedere all'agevolazione riguardava:

* i manager e lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione;
* gli impatriati in possesso di laurea;
* i lavoratori autonomi impatriati.

In linea generale, l'agevolazione era applicabile per 5 periodi d'imposta, decorrenti dall'anno di trasferimento della residenza fiscale

**Per i cosiddetti "vecchi" lavoratori impatriati, è possibile di estendere il beneficio per ulteriori 5 periodi d'imposta.**

Per accedere ai benefici in esame, i soggetti interessati:

* devono essere stati iscritti all'AIRE o, alternativamente, essere cittadini di Stati membri dell'Unione europea;
* devono avere trasferito la residenza prima del 2020;
* devono già essere beneficiari, alla data del 31.12.2019, delle agevolazioni per gli impatriati.

L'estensione è subordinata al **versamento di un importo pari al 5% o al 10% dei redditi** di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia e oggetto dell'agevolazione, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione:

* 5% se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione:
* ha almeno tre figli minorenni, anche in affido preadottivo o
* diventa o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni.
* 10% se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione:
* ha almeno un figlio minorenne, anche in affido preadottivo o
* è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni.

L'importo deve essere versato dai lavoratori **entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione** dell'agevolazione.

Pertanto, per gli impatriati che abbiano fruito dell’agevolazione per il quinquennio 2017-2021, il versamento va effettuato entro il 30.6.2022.

Ai fini dell'applicazione dei benefici:

* i lavoratori dipendenti devono presentare una richiesta scritta al datore di lavoro entro i medesimi termini;
* i lavoratori autonomi comunicano l'opzione in esame nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale hanno effettuato il relativo versamento.

\*\*\*

Di seguito si riportano **alcuni chiarimenti** forniti dall’Agenzia delle Entrate, richiamando l’attenzione sulla particolarità di ogni singolo caso che dovrà, nel caso, essere approfondito.

**Rientro post distacco all'estero:**

un cittadino italiano, **distaccato all’estero e rientrato** in Italia con un nuovo contratto di lavoro proposto dalla stessa società che lo aveva distaccato, **non potrà fruire delle agevolazioni** del regime sugli impatriati qualora la posizione lavorativa assunta al rientro **sia in sostanziale continuità** con la precedente, circostanza che gli preclude la fruizione del regime di favore.

**Smart workers impatriati:**

il regime fiscale per i lavoratori impatriati non richiede che l'attività sia svolta per un'impresa operante sul territorio dello Stato: pertanto, **possono accedere all'agevolazione** i soggetti **che vengono** a svolgere, in **modalità smart working**, in Italia, attività alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero o i cui committenti siano soggetti stranieri non residenti. Condizione necessaria per l’agevolazione è sempre il trasferimento della residenza fiscale in Italia da parte del lavoratore.

Viceversa una multinazionale italiana non può applicare l'agevolazione al dipendente non residente assunto in Italia che per la maggior parte del periodo di imposta ha svolto l’attività lavorativa in "smartworking" nel suo Paese, infatti i redditi in questione non si possono considerare prodotti nel territorio dello Stato.

**REGIME PER GLI *HIGH NET WORTH INDIVIDUALS* O NEO DOMICILIATI**

L’agevolazione per i cosiddetti *High Net Worth Individuals* prevede una ***flat tax* di 100.000 euro per coprire i redditi prodotti all’estero.**

L'art. 24-bis del TUIR prevede, infatti, un regime opzionale di imposizione sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali locali cui possono accedere le persone fisiche e, su richiesta, i loro familiari, che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, in relazione ai redditi prodotti all'estero.

Possono accedere al regime le persone fisiche che:

* **trasferiscono la propria residenza in Italia**;
* **non siano** state fiscalmente **residenti in Italia, per almeno nove periodi d'imposta** nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione.

L'opzione si perfeziona, alternativamente, con la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa:

* al periodo d'imposta in cui la persona ha trasferito la propria residenza fiscale in Italia;
* al periodo d'imposta successivo.

Il contribuente che abbia versato l'imposta sostitutiva nei termini di legge, ma non abbia perfezionato l'opzione in sede di dichiarazione dei redditi, può regolarizzare la propria posizione con la **remissione in bonis** entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile, versando la sanzione di 250 euro.

I redditi prodotti all'estero che possono essere assoggettati ad imposta sostitutiva sono:

* i redditi fondiari derivanti da terreni e fabbricati situati all'estero;
* i redditi di capitale corrisposti da Stati esteri o da soggetti non residenti;
* i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero;
* i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate all'estero mediante una base fissa;
* i redditi d'impresa derivanti da attività svolte da stabili organizzazioni all'estero;
* le plusvalenze conseguite per effetto della cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società non residenti;
* i redditi diversi derivanti da attività svolte all'estero e da beni che si trovano all'estero;
* i redditi d'impresa prodotti all'estero in assenza di stabile organizzazione;
* gli interessi dei conti correnti bancari e postali;
* le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società quotate.

Le persone fisiche, per sé o per uno o più dei familiari, possono non avvalersi dell'imposizione sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, dandone specifica indicazione; in questo caso si applica il regime ordinario e compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

Per effetto dell'esercizio dell'opzione, sui redditi prodotti all'estero si applica **un'imposta sostitutiva** dell'IRPEF e delle addizionali locali calcolata **in via forfetaria**, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti, nella misura di **100.000 euro per ciascun periodo d'imposta** in cui è valida l'opzione.  
L'importo è ridotto a 25.000 euro per ciascun periodo d'imposta per ciascuno dei familiari interessati.  
L'imposta è versata in un'unica soluzione, entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi.

L'opzione, esercitata in dichiarazione dei redditi, ha la **durata di quindici anni**, è esclusa la possibilità di rinnovo del regime a scadenza, è revocabile.

Sono cause di cessazione omessi o insufficienti versamenti dell'imposta sostitutiva e il trasferimento della residenza fiscale in altro Stato o territorio.

# **REGIME PER I TITOLARI DI PENSIONE ESTERA**

L'art. 24-ter del TUIR ha ad oggetto il regime opzionale di **imposizione sostitutiva del 7% sui redditi esteri** delle persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera che **trasferiscono la propria residenza** fiscale nel Mezzogiorno.

Il regime trova applicazione a partire dai trasferimenti di residenza fiscale in Italia effettuati dall'1.1.2019.

# Le condizioni soggettive di accesso al regime sono:

* titolarità di redditi di pensione erogati da soggetti esteri;
* trasferimento della residenza in Italia in uno dei Comuni appartenenti al territorio delle Regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, oppure in uno dei Comuni rientranti tra quelli colpiti da eventi sismici e indicati negli allegati 1, 2 e 2-bis del DL 189/2016, o in uno dei comuni interessati dagli eventi sismici del 6.4.2009, avente comunque una popolazione non superiore a 20.000 abitanti (art. 6-ter del DL 4/2022 convertito);
* residenza fiscale all'estero per almeno cinque periodi d'imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace.

L'opzione è efficace dal periodo di imposta in cui avviene il trasferimento della residenza fiscale in Italia.

I redditi prodotti all'estero soggetti ad imposta sostitutiva sono:

* i redditi fondiari derivanti da terreni e fabbricati situati all'estero;
* i redditi di capitale corrisposti da Stati esteri o da soggetti non residenti;
* i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero;
* i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate all'estero mediante una base fissa;
* i redditi d'impresa derivanti da attività svolte da stabili organizzazioni all'estero;
* le plusvalenze conseguite per effetto della cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società non residenti;
* i redditi diversi derivanti da attività svolte all'estero e da beni che si trovano all'estero;
* i redditi d'impresa prodotti all'estero in assenza di stabile organizzazione;
* gli interessi dei conti correnti bancari e postali;
* le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società quotate.

Sui redditi esteri si applica **un'imposta sostitutiva dell'IRPEF** e delle addizionali locali con aliquota del **7% per ciascuno dei periodi di imposta** di validità dell'opzione.

L'imposta è versata in unica soluzione entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi.

Le persone fisiche 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 questo caso si applica il regime ordinario e compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

L'opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ed è efficace a decorrere da tale periodo d’imposta.

E' **valida anche** l'opzione esercitata con la dichiarazione tardiva **presentata entro 90 giorni**.

In mancanza di opzione in sede dichiarativa, il contribuente che abbia versato l'imposta sostitutiva entro il termine del versamento del saldo delle imposte sui redditi può comunque avvalersi della **remissione in bonis**, esercitando l'opzione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile e versando una sanzione di 250 euro.

L'opzione è valida per i **primi nove periodi di imposta successivi** a quello in cui diviene efficace e cessa decorso tale periodo.

L'opzione è revocabile dal contribuente.

Distinti saluti.

Padova, 21 giugno 2022

**Studio Associato Zanovello & Partners**

L’ELABORAZIONE DEI TESTI, ANCHE SE CURATA E REVISIONATA, NON PUO’ COMPORTARE SPECIFICHE RESPONSABILITA’ PER EVENTUALI ERRORI O INESATTEZZE E NON PUO’ ESSERE CONSIDERATA CONSULENZA SPECIFICA

1. Non è oggetto della presente circolare il regime previsto per gli sportivi professionisti. [↑](#footnote-ref-1)
2. Per l’art 2 del TUIR si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta (ovvero 183 giorni o 184 in caso di anno bisestile) sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile".

   Considerato che per le persone fisiche il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, un soggetto 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 l'integrazione dei requisiti di radicamento della residenza sarà sempre per un tempo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta (circ. Agenzia delle Entrate 17/2017, Parte I; Risposta interpello Agenzia delle Entrate 12.2.2019 n. 34). [↑](#footnote-ref-2)
3. Sono esclusi i redditi imputati dalle società di persone per trasparenza ai soci; circ. Agenzia delle Entrate 33/2020, § 1). [↑](#footnote-ref-3)
4. Fermo restando che l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli anche in comproprietà con l'impatriato. [↑](#footnote-ref-4)