

**Art. 24-bis Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia**

1. Le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, 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. L'imposta sostitutiva non si applica ai redditi di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c), realizzati nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione, che rimangono soggetti al regime ordinario di imposizione di cui all'articolo 68, comma 3.
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 200.000 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.
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. 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.
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.
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.

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, 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.

### Commento di Lorenzo del Federico

**Sommario:** 1. Illustrazione della norma - 2. L'imposta sostitutiva per i neo residenti nel sistema dell'IRPEF - 2.1. Redditi ammessi ed esclusi - 2.2. Misura e versamento del tributo - 2.3. Aspetti critici - 3. Esercizio dell'opzione; cessazione, revoca e decadenza - 3.1. Estensione del beneficio ai familiari - 3.2. Decadenza dal regime - 3.3. Cessazione effetti per il "soggetto principale" e ripercussione sui familiari - 4. Altri benefici.

#### 1. Illustrazione della norma

L'art. 1, Legge 11 dicembre 2016, n. 232, mediante i commi da 148 a 159, ha introdotto nel sistema tributario italiano agevolazioni varie, con l'obiettivo di attrarre investimenti dall'estero.

Tra le varie misure è stata prevista dall'art. 24-bis, TUIR un'imposta sostitutiva forfettaria sui redditi prodotti all'estero, a favore delle persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia. Con la Circolare n. 20 del 4 novembre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, alla luce delle modifiche apportate al comma 2 dell'art. 2 (si rimanda al commento di quella norma per maggiori approfondimenti), le quali trovano applicazione a far corso dal periodo di imposta 2024, il requisito della mancata residenza fiscale in Italia andrà valutato alla luce del nuovo articolo 2, comma 2, solamente per i periodi d'imposta 2024 e successivi, mentre per i periodi d'imposta fino al 2023 (compreso), occorrerà invece fare riferimento ai criteri di radicamento della residenza individuati dal previgente articolo 2, comma 2, ivi inclusa la presunzione dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente che valeva a radicare la residenza fiscale in Italia. Si tratta di una sorta di corpo estraneo rispetto al sistema del TUIR<sup>(1)</sup>.

(1) Si veda per tutti TERRUSI, Flat tax per stranieri, in Enc. Treccani, Il libro dell'anno del diritto, 2018.

Questa imposta sostitutiva per i neo residenti trova nella disposizione in commento una disciplina dettagliata e meticolosa, articolata in sei commi, che tende a regolamentare non solo i profili sostanziali, ma anche quelli procedurali.

Comunque assumono particolare importanza anche il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 8 marzo 2017 e la Circolare, della stessa Agenzia 23 maggio 2017 n. 17/E.

Ovviamente gli Stati della fonte, ove si producono i redditi ammessi a beneficiare dell'imposta sostitutiva, non rinunceranno affatto alla propria potestà impositiva e pertanto si porranno complesse questioni applicative, soprattutto in presenza di convenzioni contro le doppie imposizioni.

## 2. L'imposta sostitutiva per i neo residenti nel sistema dell'IRPEF

Il nuovo sistema di tassazione sostitutiva agevola le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, a condizione che non siano state già ivi residenti in almeno nove dei dieci periodi d'imposta che precedono l'inizio del periodo di validità dell'opzione.

Come previsto dalla Circolare Agenzia delle Entrate n. 17/2017, il beneficio:

*"è esteso anche ai cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato di cui al decreto ministeriale 4 maggio 1999, che si presumono, salvo prova contraria, fiscalmente residenti in Italia ai sensi del successivo comma 2-bis dell'articolo 2 del TUIR".*

### 2.1. Redditi ammessi ed esclusi

La tassazione sostitutiva riguarda i redditi prodotti all'estero individuati ai sensi dell'art. 165, comma 2, TUIR, mediante rinvio a criteri reciproci a quelli dell'art. 23 TUIR, sempreché non debba trovare applicazione una convenzione contro le doppie imposizioni<sup>(2)</sup>. Viceversa, per i redditi prodotti in Italia dal neo residente si applica il regime ordinario.

Come chiarito dalla prassi amministrativa nella medesima Circolare sopra indicata:

*"il contribuente che fruisce del regime di cui all'articolo 24-bis... può godere delle deduzioni e delle detrazioni concesse, rispettivamente, dall'articolo 10 e dagli articoli 12, 13, 15, 16 e 16-bis del medesimo TUIR purché funzionalmente collegate ai redditi, italiani o esteri, assoggettati a ordinaria imposizione in Italia. Rimangono, invece, escluse le deduzioni e le detrazioni connesse ai redditi esteri assoggettati a imposizione sostitutiva".*

La tassazione sostitutiva non riguarda poi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di partecipazioni qualificate (art. 67, comma 1, lett. c, TUIR) nei primi cinque periodi d'imposta di validità dell'opzione, che restano pertanto soggette al regime ordinario (art. 68, comma 3, TUIR).

Di recente la Corte di Giustizia tributaria di secondo grado del Piemonte (Sez. II, 15 maggio 2023) ha avuto modo di pronunciarsi sulla portata dell'art. 24-bis in un

<sup>(2)</sup> Sul criterio della reciprocità v. amplius CONTRINO, Contributo allo studio del credito per le imposte estere, Torino, 2012, 57.

caso riguardante la tassazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento dei diritti d'immagine da parte di un personaggio famoso dotato di visibilità planetaria, che aveva trasferito la residenza in Italia e aveva optato per il regime di favore di cui all'art. 24-bis. La Corte menzionata ha affermato che la gestione della propria immagine svolta in modo abituale e professionale, costituisce di per sé un valore, la cui promozione rappresenta essa stessa un'attività professionale, strettamente correlata proprio alla persona fisica e, dunque, al suo luogo di residenza. In questo senso va identificato il luogo di produzione di un simile reddito - qualificato come reddito di lavoro autonomo - ai sensi dell'art. 23, comma 1, lett. d), TUIR. Inoltre, considerata l'avvenuta iscrizione del contribuente nell'Anagrafe della popolazione residente in Italia e la mancata dimostrazione da parte dello stesso dell'effettivo svolgimento all'estero delle attività sopra menzionate, in tutto o in parte, la Corte ha ritenuto corretto che i compensi così conseguiti fossero da considerare come prodotti in Italia: come tali, sono stati ritenuti tassabili in base alle ordinarie disposizioni vigenti per i soggetti residenti, restando esclusi dall'assoggettamento all'imposta sostitutiva di cui all'art. 24-bis, TUIR.

## 2.2. Misura e versamento del tributo

Il tributo sostitutivo è stabilito **forfettariamente** nella misura di centomila euro per ciascun periodo d'imposta; tale importo è ridotto a venticinquemila euro per ciascuno dei familiari; il regime sostitutivo ha una durata massima di quindici anni<sup>(3)</sup>. Il tributo deve essere versato in un'unica soluzione entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi e non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo. Per l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'IRPEF (sui vari profili sostanziali e procedurali v. l'ampia Circolare n. 17/E del 2017).

## 2.3. Aspetti critici

Questo nuovo regime sostitutivo - così come gli altri variegati analoghi regimi (ad es. ex art. 24-ter TUIR; v. amplius infra § 4) - ha suscitato profonde perplessità, in quanto tende a stravolgere l'assetto dell'IRPEF, introducendo palesi disparità di trattamento. Sono stati altresì sollevati **dubbi di legittimità Unionale e costituzionale** sotto il profilo della violazione dei principi della:

- non discriminazione;
- capacità contributiva;
- progressività<sup>(4)</sup>.

(3) Per ulteriori approfondimenti, si veda SALANITRO, *Profili sistematici dell'imposta sostitutiva per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia*, in: *Riv. dir. trib.*, 2018, I, 80.

(4) Si veda ad es. DELLA VALLE - STRAFILE, *La nuova imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera*, in *Fisco*, 2016, 4346; PEVERINI, *Sulla legittimità costituzionale dell'art. 24-bis, TUIR e sulla possibilità di differenziare il concorso alle spese pubbliche da parte dei residenti in funzione del grado di collegamento con il territorio*, in *Riv. dir. trib.*, 2019, 683; STEVANATO, *Il regime fiscale dei "neo-residenti" come agevolazione selettiva in conflitto con principi costituzionali e regole europee*, in *Nov. Fiscali*, 2020, 435; MASTELLONE, *Il ventaglio dei regimi fiscali per trarre soggetti ad "alta capacità" intellettuale, lavorativa, sportiva e ...contributiva: pianificazione successoria e compatibilità con le regole europee*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, I, 23).

A questo proposito, si rileva che l'applicazione di un tributo in misura fissa a prescindere dall'ammontare del reddito percepito collide con il principio di progressività che informa il nostro sistema tributario. Inoltre, l'applicazione di un siffatto tributo manifesta una grave disparità di trattamento in capo a soggetti che manifestano capacità contributive (ossia possiedono redditi) diversificate e, dunque, siano più o meno abbienti.

Tuttavia, la dottrina prevalente tende a ritenere la misura criticabile, ma pur sempre legittima.

### 3. Esercizio dell'opzione; cessazione, revoca e decadenza

Il regime sostitutivo è facoltativo e si attiva con la **presentazione della dichiarazione dei redditi** riferita al periodo d'imposta in cui i soggetti destinatari hanno trasferito in Italia la loro residenza fiscale.

A norma dell'art. 24-bis, comma 3, il contribuente può presentare una specifica istanza di interpello ex art. 11 dello Statuto del contribuente (al riguardo si veda dettagliatamente Agenzia Entrate, Circolare n. 17/E del 2017). Si specifica che, nonostante il suddetto comma 3 faccia espressamente riferimento (ancora) all'Interpello di cui all'art. 11, comma 1, lett. b), tale riferimento oggi deve intendersi all'Interpello di cui all'art. 11, comma 1, lett. f), stante l'intervenuta modifica ad opera del D.Lgs. 30 dicembre 2023, n. 219, che nell'ambito della più ampia Riforma Fiscale di cui alla Legge 9 agosto 2023, n. 111, ha riscritto il suddetto art. 11. Nell'attuale formulazione, l'art. 11, comma 1, lett. f) prevede che:

*"Il contribuente può interpellare l'amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente alla [...] sussistenza delle condizioni e valutazione della idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge ai fini dell'articolo 24-bis del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917".*

L'opzione deve essere esercitata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta; deve essere poi indicato anche lo Stato dell'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio dell'opzione<sup>(5)</sup>. L'Agenzia delle Entrate trasmette le 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.

L'opzione è revocabile e in ogni caso cessa di produrre i suoi effetti decorsi quindici anni dal primo periodo d'imposta per la quale essa è valida.

Gli effetti dell'opzione cessano inoltre nell'ipotesi di omesso o parziale versamento, in tutto o in parte, dell'imposta sostitutiva, nella misura e nei termini previsti dalla legge, fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti.

L'art. 24-bis, comma 5, consente al contribuente di scegliere, per sé o per i propri familiari, sia in sede di esercizio dell'opzione che con successiva modifica della stessa, di **non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai**

(5) Sui profili attuativi, si veda il Provvedimento del Direttore Agenzia Entrate 8 marzo 2017 e A.A. VV., Le imposte sui redditi nel Testo Unico, diretto da M. LEO, Tomo I, Milano 2020, 571 ss.

redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri. Soltanto in tal caso, per i redditi prodotti nei suddetti Stati, si applica il regime ordinario e compete, quindi, il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero.

### 3.1. Estensione del beneficio ai familiari

Il beneficiario dell'opzione può chiedere che essa venga estesa, nel corso di tutto il periodo di validità, a uno o più familiari individuati dall'art. 433 C.c., vale a dire ai soggetti obbligati a prestare gli alimenti; ossia:

“il coniuge (nonché la persona con cui è stata stipulata un'unione civile, ai sensi della legge 20 maggio 2016, n. 76), i figli o, in mancanza, i discendenti più prossimi, i genitori o, in mancanza, gli ascendenti più prossimi, i generi e le nuore, il suocero e la suocera, i fratelli e le sorelle” (Agenzia Entrate, Circolare n. 17/E del 2017).

Per usufruire dell'imposta sostitutiva i suddetti familiari debbono ovviamente trovarsi nelle medesime condizioni richieste dall'art. 24 bis, comma 1, per il contribuente principale, ma è consentito estendere l'applicazione del regime ai membri della famiglia anche in momenti cronologicamente distinti (conf. Agenzia Entrate, Circolare n. 17/E del 2017).

L'estensione può essere revocata in relazione a uno o più di detti familiari, ma in via prioritaria e generale la revoca dall'opzione e la decadenza dal regime sostitutivo del contribuente principale si estendono anche ai familiari. Viceversa, la decadenza dal regime sostitutivo di uno dei familiari (ad es. per omesso o parziale versamento dell'imposta), non comporta la decadenza del contribuente principale.

Il contribuente principale ed i familiari possono revocare l'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa a uno dei periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata esercitata.

Il contribuente che ha esteso l'opzione ai familiari può revocare la detta estensione, e in tal caso il familiare deve indicare a sua volta tale revoca nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di efficacia della stessa.

### 3.2. Decadenza dal regime

La decadenza dal regime è prevista:

• per l'omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva entro la data prevista per il pagamento del saldo delle imposte sui redditi, con effetto dal periodo d'imposta rispetto al quale doveva essere eseguito il versamento;

• per il trasferimento della residenza fiscale in altro Stato o territorio, con effetto dal periodo d'imposta in cui perde la residenza in Italia ai fini fiscali.

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

### 3.3. Cessazione effetti per il "soggetto principale" e ripercussione sui familiari

La cessazione degli effetti, la revoca dell'opzione e la decadenza dal regime del soggetto che esercita l'opzione - il c.d. contribuente principale - comportano la cessazione degli effetti dell'opzione anche rispetto ai familiari a cui il regime risulti esteso. Resta comunque ferma per ciascuno dei familiari la facoltà di esercitare

**un'opzione autonoma con efficacia per i periodi d'imposta residui**, fino a un totale di quindici periodi d'imposta (computando anche le annualità in cui tali soggetti hanno goduto del regime come familiari).

In tal caso, ciascun familiare che esercita un'opzione autonoma può estenderne gli effetti ai suoi familiari, ma questi ultimi non possono godere del regime per più di quindici periodi d'imposta complessivi (sempre computando le annualità in cui hanno già fruito).

I familiari a loro volta possono decadere dal regime agevolato per le stesse ipotesi del contribuente principale, ovvero, omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva da loro dovuta e trasferimento della residenza fiscale in altro Stato o territorio<sup>(6)</sup>.

#### 4. Altri benefici

Vi sono variegati benefici collaterali non contemplati dall'art. 24 bis, ma da alcune specifiche disposizioni della Legge n. 232/2016 (art. 1, commi 153 e 154).

I soggetti che esercitano l'opzione per l'imposta sostitutiva, per i periodi d'imposta di validità dell'opzione:

- **non sono tenuti agli obblighi di dichiarazione di attività e investimenti esteri di cui al c.d. monitoraggio fiscale** (art. 4, D.L. 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla Legge 4 agosto 1990, n. 227);
- **sono esentati dall'imposta sul valore degli immobili situati all'estero e dall'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio** (art. 19, commi 13 e 18, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214).

**Analoghi benefici competono ai familiari** cui è estesa l'opzione (si veda la citata Circolare Agenzia delle Entrate n. 17/2017). Tuttavia, tali esenzioni riguardano solo gli Stati compresi nell'opzione.

Molto opportunamente, tali norme prevedono che gli effetti dell'opzione per l'imposta sostitutiva **non sono cumulabili con altri importanti benefici**, come quelli per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero (art. 44, D. Legge 31 maggio 2010, n. 78, conv. Legge 30 luglio 2010, n. 122), né con le agevolazioni per il rientro dei lavoratori qualificati o per i c.d. impatriati (art. 16, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147).

Si tratta di regimi agevolati non contemplati dal TUIR, che tuttavia si innestano nel sistema dell'IRPEF<sup>(7)</sup>.

Si specifica, comunque, come il regime per i c.d. impatriati è oggi disciplinato all'art. 5, **Decreto Legislativo 2024 in materia di fiscalità internazionale (D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209)**. Tale decreto ha, infatti, abrogato le previgenti disposizioni (in specie l'art. 16, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147) anche se continuano a trovare applicazione nei confronti dei soggetti che hanno trasferito la loro residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023 ovvero, per i rapporti di lavoro sportivo, che hanno stipulato il relativo contratto entro la stessa data.

(6) Su tutti questi aspetti procedurali, si veda ampiamente la Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/2017 e TERRUSI, *Flat tax per stranieri*, cit.

(7) Si veda la Circolare Agenzia Entrate n. 17/2017; MASTELLONE, *Il ventaglio dei regimi fiscali per trarre soggetti ad "alta capacità"* cit.

**Art. 24-ter Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi delle persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno**

1. Fatte salve le disposizioni dell'articolo 24-bis, le persone fisiche, titolari dei redditi da pensione di cui all'articolo 49, comma 2, lettera a), erogati da soggetti esteri, che trasferiscono in Italia la propria residenza ai sensi dell'articolo 2, comma 2, in uno dei comuni appartenenti al territorio delle regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, o in uno dei comuni di cui agli allegati 1, 2 e 2-bis al decreto-Legge 17 ottobre 2016, n. 189, convertito, con modificazioni, dalla Legge 15 dicembre 2016, n. 229, o in uno dei comuni interessati dagli eventi sismici del 6 aprile 2009, avente comunque una popolazione non superiore a 20.000 abitanti, possono optare per l'assoggettamento dei redditi di qualunque categoria, o prodotti all'estero, individuati secondo i criteri di cui all'articolo 165, comma 2, a un'imposta sostitutiva, calcolata in via forfettaria, con aliquota del 7 per cento per ciascuno dei periodi di imposta di validità dell'opzione.
2. L'opzione di cui al comma 1 è esercitata dalle persone fisiche che non siano state fiscalmente residenti in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, nei cinque periodi d'imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace ai sensi del comma 5.
3. Possono esercitare l'opzione di cui al comma 1 le persone fisiche che trasferiscono la residenza da Paesi con i quali sono in vigore accordi di cooperazione amministrativa.
- 3-bis. Le persone fisiche di cui al comma 1 indicano la giurisdizione o le giurisdizioni in cui hanno avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione.
- 3-ter. 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.
4. L'opzione di cui al comma 1 è valida per i primi nove periodi d'imposta successivi a quello in cui diviene efficace ai sensi del comma 5.
5. L'opzione di cui al comma 1 è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ai sensi del comma 1 ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta.
6. L'imposta è versata in unica soluzione entro il termine previsto 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 sui redditi. L'imposta non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo.
7. L'opzione è revocabile dal contribuente. Nel caso di revoca da parte del contribuente sono fatti salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti. Gli effetti dell'opzione non si producono laddove sia accertata l'insussistenza dei requisiti previsti dal presente articolo, ovvero cessano al venir meno dei medesimi requisiti. Gli effetti dell'opzione cessano, altresì, in caso di omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva di cui al comma 1 nella misura e nel termine previsti, salvo che il versamento dell'imposta sostitutiva venga effettuato entro la data di scadenza del pagamento del saldo relativo al periodo d'imposta successivo a quello a cui l'omissione si riferisce. Resta fermo

il pagamento delle sanzioni di cui all'articolo 13, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, e degli interessi. La revoca o la decadenza dal regime precludono l'esercizio di una nuova opzione.

8. Le persone fisiche di cui al comma 1 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.

8-bis. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate sono stabilite le modalità del regime di cui al presente articolo.

### Commento di Lorenzo del Federico

**Sommario:** 1. Illustrazione della norma - 1.1. Aspetti critici - 2. Ambito soggettivo - 3. Ambito oggettivo - 4. Esercizio dell'opzione; cessazione, revoca e decadenza - 4.1. Revoca dell'opzione - 5. Altri benefici - 6. Nuovo regime impatriati.

#### 1. Illustrazione della norma

L'art. 1, comma 273, Legge 30 dicembre 2018, n. 145 ha inserito nel TUIR un nuovo regime agevolato di tassazione sostitutiva per i pensionati neo residenti, collocandolo nell'art. 24-ter (modif. dall'art. 5-bis, comma 1, lett. a), D.L. 30 aprile 2019, n. 34, conv. Legge 28 giugno 2019, n. 58, dall'art. 9-ter, comma 1, D.L. 24 ottobre 2019, n. 123, conv. Legge 12 dicembre 2019, n. 156), e successivamente dall'articolo 6-ter, comma 1, del D.L. 27 gennaio 2022, n. 4, convertito con modificazioni dalla Legge 28 marzo 2022, n. 25.

La norma presenta struttura e finalità analoghe a quelle di cui all'art. 24 bis, ma il profilo soggettivo risulta del tutto peculiare.

Possono accedere al regime in questione:

- le persone fisiche neo residenti;
  - titolari di redditi da pensione erogati da soggetti esteri;
- a cui è consentito optare per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero, con aliquota del 7%.

Con la Circolare n. 20, del 4 novembre 2024, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, alla luce delle modifiche apportate al comma 2, dell'art. 2 (si rimanda al commento di quella norma per maggiori approfondimenti), le quali trovano applicazione a far corso dal periodo di imposta 2024, il requisito della mancata residenza fiscale in Italia andrà valutato alla luce del nuovo articolo 2, comma 2, solamente per i periodi d'imposta 2024 e successivi; mentre per i periodi d'imposta fino al 2023 (compreso), occorrerà invece fare riferimento ai criteri di radicamento della residenza individuati dal previgente articolo 2, comma 2, ivi inclusa la presunzione dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente che valeva a radicare la residenza fiscale in Italia.

L'art. 24-ter, nei suoi nove commi, contiene una disciplina analitica e dettagliata, ma stanti le marcate specificità del regime da esso introdotto, similmente all'art. 24 bis, ha richiesto particolare attenzione da parte dell'Agenzia delle Entrate, che ne ha disciplinato la fase attuativa con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 31 maggio 2019, prot. n. 167878, fornendo altresì istruzioni ed interpretazioni nella Circolare 17 luglio 2020, n. 21/E(1).

### 1.1. Aspetti critici

L'art. 24-bis suscita profonde perplessità, in quanto tende a stravolgere l'assetto dell'IRPEF, introducendo palesi disparità di trattamento e dando corpo a seri dubbi di legittimità Unionale e costituzionale sotto il profilo della violazione dei principi della:

- non discriminazione;
- capacità contributiva;
- progressività.

Si ripropongono le stesse critiche formulate a proposito dei variegati regimi agevolativi per:

- i neo-residenti ex art. 24-bis TUIR;
  - il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero (art. 44, D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito dalla Legge 30 luglio 2010, n. 122);
  - i lavoratori qualificati e per i c.d. impatriati (prima disciplinato dall'art. 16, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147; oggi previsto dall'art. 5, D.Lgs. 29 dicembre 2023, n. 209);
- tuttavia si tratta di questioni di fondo che allo stato non hanno scalfito l'operatività di tali agevolazioni, che anzi vengono sempre più supportate da interventi legislativi estranei al corpo del TUIR(2).

Così come per l'analogo regime di cui all'art. 24 bis, anche in questo caso gli Stati della fonte, ove si producono i redditi ammessi a beneficiare dell'imposta sostitutiva, non rinunceranno affatto alla propria potestà impositiva e pertanto si porranno complesse questioni applicative, soprattutto in presenza di convenzioni contro le doppie imposizioni.

### 2. Ambito soggettivo

Il regime sostitutivo in questione:

- può essere optato dalle persone fisiche non residenti titolari di redditi da pensione (ex art. 49, comma 2, lett. a), TUIR);
  - erogati da soggetti esteri,
- che trasferiscono la propria residenza fiscale in uno dei piccoli Comuni rientranti nelle aree territoriali agevolate (regioni del mezzogiorno o zone colpite da sisma; lo Stato estero di provenienza deve avere con l'Italia un accordo di cooperazione amministrativa per lo scambio di informazioni in materia fiscale).

(1) Si veda altresì AA.VV., *Le imposte sui redditi nel Testo Unico*, diretto da M. LEO, Tomo I, Milano 2020, 576 ss.

(2) Sui profili critici, si veda soprattutto: STEVANATO, *Il regime fiscale dei "neo-residenti" come agevolazione selettiva in conflitto con principi costituzionali e regole europee*, in *Nov. Fiscali*, 2020, 435; MASTELLONE, *Il ventaglio dei regimi fiscali per trarre soggetti ad "alta capacità" intellettuale, lavorativa, sportiva e ...contributiva: pianificazione successoria e compatibilità con le regole europee*, in *Riv. dir. trib.*, 2020, I, 23.

È necessario che la **persona non sia stata fiscalmente residente in Italia** per almeno cinque periodi d'imposta anteriori a quello dell'opzione.

Come chiarito dalla prassi amministrativa (Agenzia Entrate Circolare n. 21/E del 2020), rientrano in tale nozione di redditi da pensione anche tutti quegli emolumenti dovuti dopo la cessazione di un'attività lavorativa, che trovano genericamente la loro causale anche in un rapporto di lavoro diverso da quello di lavoro dipendente (ad esempio, il trattamento pensionistico percepito da un ex titolare di reddito di lavoro autonomo); sono altresì ricomprese anche le indennità una tantum (si pensi alla capitalizzazione delle pensioni) erogate in ragione del versamento di contributi e la cui erogazione può prescindere dalla cessazione di un rapporto di lavoro.

### 3. Ambito oggettivo

L'imposizione **sostitutiva**, con aliquota del 7% per ciascuno dei periodi d'imposta di validità dell'opzione, **ricomprende i redditi di qualunque categoria prodotti all'estero**, individuati ai sensi dell'art. 165, comma 2, TUIR, mediante rinvio a criteri reciproci a quelli dell'art. 23, TUIR, sempreché non debba trovare applicazione **una convenzione contro le doppie imposizioni**<sup>(3)</sup>. L'imposta sostitutiva esaurisce l'obbligazione tributaria dovuta in Italia sui redditi prodotti all'estero che, pertanto, non dovranno subire alcun'altra imposizione.

Viceversa, per i **redditi prodotti in Italia si applica il regime ordinario**. Tali redditi concorrono quindi alla formazione del reddito complessivo e vengono tassati applicando le aliquote progressive ad una base imponibile che si compone esclusivamente dei redditi prodotti in Italia e dei redditi esteri non inclusi nell'opzione (art. 24 ter, comma 8).

Per i **redditi prodotti in Stati non inclusi nell'opzione valgono le ordinarie regole di tassazione** vigenti per le persone fisiche residenti in Italia con eventuale diritto al beneficio del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero. Ovviamente, come chiarito dalla prassi, "tale credito d'imposta non è in alcun modo compensabile con l'imposta sostitutiva forfettaria" (Agenzia Entrate Circolare n. 21/E del 2020).

Il contribuente che fruisce del regime agevolato in questione può godere delle **deduzioni** dell'art. 10 e delle **detrazioni** degli artt. 12, 13, 15, 16 e 16-bis, TUIR, se funzionalmente collegate ai redditi, italiani o esteri, assoggettati a ordinaria imposizione in Italia.

### 4. Esercizio dell'opzione; cessazione, revoca e decadenza

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

La prassi amministrativa ha chiarito che l'opzione deve essere considerata **valida**:

- sia se esercitata con la dichiarazione annuale nei termini ordinari,
- sia se esercitata con la dichiarazione tardiva e/o integrativa/sostitutiva entro 90 giorni dalla scadenza del termine ordinario, fatta salva l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo.

<sup>(3)</sup> Sul criterio della reciprocità v. amplius CONTRINO, *Contributo allo studio del credito per le imposte estere*, Torino, 2012, 57).

Qualora il contribuente abbia versato l'imposta sostitutiva entro il termine del versamento del saldo delle imposte sui redditi e non abbia perfezionato l'opzione in sede dichiarativa, può comunque avvalersi della remissione in bonis, esercitando l'opzione entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile (Circolare Agenzia delle Entrate n. 21/2020; art. 2, D.L. 2 marzo 2012, n. 162, convertito dalla Legge 26 aprile 2012, n. 44).

#### 4.1 Revoca dell'opzione

Il contribuente che ha esercitato l'opzione può revocarla in uno dei periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata esercitata, comunicando tale revoca nella dichiarazione dei redditi relativa all'ultimo periodo di imposta di validità dell'opzione, anche nell'ipotesi di trasferimento della residenza fiscale all'estero o in un Comune diverso (par. 2, punto 2.2, Provvedimento Direttore Agenzia delle Entrate 31 maggio 2019).

L'opzione è revocabile dal contribuente, ma ovviamente restano fermi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti.

#### 5. Altri benefici

Analogamente a quanto previsto per il regime sostitutivo di cui all'art. 24 bis, anche per il regime agevolativo in esame sono previsti altri benefici.

In primo luogo l'esonero dall'obbligo di **monitoraggio fiscale** riguardante le attività e gli investimenti esteri (art. 4, D.L. 28 giugno 1990, n. 167, conv. Legge 4 agosto 1990, n. 227). Ciò in quanto, secondo la prassi amministrativa:

*"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"* (Circolare Agenzia delle Entrate n. 21/2020).

Spetta altresì l'esonero dall'imposta sul valore degli immobili situati all'estero, e dall'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio (art. 19, commi 13 e 18, D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214).

Tuttavia, tali esenzioni riguardano solo gli Stati compresi nell'opzione.

#### 6. Nuovo regime impatriati

Il regime per i cd. lavoratori impatriati è oggi disciplinato dal **Decreto Legislativo 2024 in materia di fiscalità internazionale (D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209)**, all'art. 5. Tale Decreto ha, infatti, abrogato le previgenti disposizioni (art. 16, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147), anche se continuano a trovare applicazione nei confronti dei soggetti che hanno trasferito la loro residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023 ovvero, per i rapporti di lavoro sportivo, che hanno stipulato il relativo contratto entro la stessa data.

In particolare, la Riforma ha previsto che:

- i redditi di lavoro dipendente,
- i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente,

- i redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2; TUIR entro il limite annuo di 600.000 euro concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:
  - a) i lavoratori si impegnano a risiedere fiscalmente in Italia per un periodo di tempo corrispondente a quello di cui al comma 3, secondo periodo;
  - b) i lavoratori non sono stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento. Se il lavoratore presta l'attività lavorativa nel territorio dello Stato in favore dello stesso soggetto presso il quale è stato impiegato all'estero prima del trasferimento oppure in favore di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo (con ciò intendendosi i soggetti, tra i quali sussiste un rapporto di controllo diretto o indiretto o sono sottoposti al comune controllo diretto o indiretto da parte di un altro soggetto) il requisito minimo di permanenza all'estero è di:
    - 1. sei periodi d'imposta, se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo;
    - 2. sette periodi d'imposta, se il lavoratore, prima del suo trasferimento all'estero, è stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo;
  - c) l'attività lavorativa è prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato;
  - d) i lavoratori sono in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

La percentuale è ridotta al 40%:

- a) nel caso in cui il lavoratore si trasferisce in Italia con un figlio minore;
- b) in caso di nascita di un figlio ovvero di adozione di un minore di età durante il periodo di fruizione del regime.

La riduzione opera a partire dal periodo d'imposta in corso al momento della nascita o dell'adozione e a condizione che tali minori siano residenti nel territorio dello Stato.

Ai fini della presente normativa, i cittadini italiani si considerano residenti all'estero se sono stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) ovvero hanno avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.

Le disposizioni di tale regime si applicano a partire dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale in Italia e nei quattro periodi d'imposta successivi. Se la residenza fiscale in Italia non è mantenuta per almeno quattro anni, il lavoratore decade dai benefici e si provvede al recupero di quelli già fruiti.

Il regime così descritto - come riformato dal Decreto Legislativo 2024 in materia di fiscalità internazionale (D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209) - si applica a favore

soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2024.

Inoltre, limitatamente ai soggetti che trasferiscono la propria residenza anagrafica nell'anno 2024 le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori tre periodi di imposta nel caso in cui il contribuente è divenuto proprietario, entro la data del 31 dicembre 2023 e, comunque, nei dodici mesi precedenti al trasferimento, di un'unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in Italia. In tal caso i redditi, negli ulteriori tre periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare.