

## Dal vecchio al nuovo regime impatriati: una panoramica della normativa

“Viaggio” nella normativa che regola le agevolazioni fiscali per lavoratrici e lavoratori impatriati. Dal vecchio al nuovo regime, le regole previste

(Fonte: <https://www.informazionefiscale.it/> 26 maggio 2026)



Il **nuovo regime degli impatriati**, varato dal Legislatore con decorrenza 2024 a seguito dell'art. 5, D.lgs. 209/2023, mostra un deciso **cambio di rotta** dopo i benefici previsti dal precedente art. 16, D.lgs. 147/2015, preferendo una **normativa assai più calmierata e parsimoniosa**.

Vediamo, allora, come è cambiata la legge e quali possono essere le prospettive legate alla circolazione dei cittadini fra gli Stati.

### **Regime impatriati: la centralità della residenza fiscale**

Inizialmente previsto dall'art. 16, D.lgs. 147/2015, il [regime degli impatriati](#) ha subito nel tempo numerose modifiche fino all'introduzione dell'odierno [art. 5, D.lgs. 209/2023](#), che ha istituito un **nuovo regime**, abrogando contemporaneamente il precedente art. 16, D.lgs. 147/2015.

Quest'ultima disposizione resta peraltro in vigore fino a “*esaurimento*”, per tutti quegli impatriati che hanno fisicamente trasferito la loro **residenza anagrafica** in Italia entro il 31 dicembre 2023.

Possiamo dunque convenzionalmente parlare di:

- Vecchio Regime Impatriati - VRI (art. 16, D.lgs. 147/2015);
- Nuovo Regime Impatriati - NRI (art. 5, D.lgs. 209/2023).

Prima di addentrarci nella trattazione, nonché delle modifiche intervenute, giova però richiamare preliminarmente anche la contestuale variazione (sempre decorrente dal 2024) del comma 2, art. 2, TUIR, che disciplina la [residenza fiscale italiana](#); disposizione di fondamentale importanza ai fini della corretta applicazione del Regime Impatriati (e non solo).

## Residenza fiscale: regole a confronto

Con le regole in vigore fino al 2023, ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la **maggior parte del periodo d'imposta** sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile.

Dal 2024 ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le **frazioni di giorno**, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti.

Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio s'intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le **relazioni personali e familiari della persona**. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.

## Vecchio Regime Impatriati - VRI (art. 16, D.lgs. 147/2015)

Nella sua "*ultima versione*", il VRI prevede che i **redditi di lavoro dipendente**, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i redditi di lavoro autonomo e i redditi d'impresa, prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del TUIR (vecchia versione), concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al **30 per cento del loro ammontare** al ricorrere delle seguenti condizioni:

- i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti l'impatrio e si impegnano a risiedervi per almeno due anni;
- l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano.

In tema di **lavoro subordinato**, giova precisare che non rileva la nazionalità del datore di lavoro, né la circostanza che il lavoro venga prestato in modalità c.d. "*smart working*".

Ciò che conta è che la prestazione lavorativa sia fisicamente svolta in Italia. Inoltre, l'agevolazione è concessa solo nel caso in cui, la predetta prestazione di lavoro sia eseguita in Italia per la **maggior parte del periodo d'imposta**, nonché - esclusivamente - per i redditi qui prodotti.

Pertanto, se l'impatriato, nello stesso periodo d'imposta ha lavorato - ad esempio - i primi cinque mesi all'estero e i successivi sette mesi in Italia, in tale anno usufruirà delle agevolazioni, ma con riguardo soltanto ai redditi prodotti negli **ultimi sette mesi**.

L'anzidetta percentuale tassabile del reddito scende dal 30 per cento al 10 per cento (dunque, **90 per cento di reddito non imponibile**) per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: **Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia**.

Nell'ipotesi in cui un soggetto rientri in Italia iscrivendosi presso l'anagrafe nazionale della popolazione residente di un Comune situato in una regione diversa da quelle anzidette, non potrà godere della **maggiore detassazione pari al 90 per cento del reddito**, neanche nell'ipotesi in cui,

successivamente, pur se nel medesimo periodo d'imposta, lo stesso trasferisca la residenza in una delle regioni del sud Italia.

Ciò che rileva ai fini dell'accesso al regime agevolato di maggior favore è, infatti, il **luogo di acquisizione della residenza** al momento dell'impatrio. Ne consegue che, in detta ipotesi, il contribuente non potrà godere della tassazione agevolata del solo 10 per cento del reddito. Possono beneficiare del particolare regime di favore anche i cittadini italiani **non iscritti all'AIRE** (e, quindi, considerati dalla nostra normativa fiscalmente residenti in Italia nel periodo in cui avevano soggiornato all'estero), rientrati in Italia a decorrere dal 2020, purché abbiano avuto la **residenza in un altro Stato** ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni, nei due periodi d'imposta precedenti l'odierno impatrio.

Le disposizioni di favore si applicano per **cinque anni**, a decorrere dal periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento effettivo della residenza nel territorio dello Stato, nonché per i 4 periodi successivi. Superfluo, dunque, precisare che se l'impatrio avviene nel secondo semestre dell'anno, il quinquennio decorre dall'anno successivo a quello in cui è avvenuto (ferma restando l'eccezione predetta nel cambio di regime 2023/2024).

Il Legislatore ha, poi, stabilito che le agevolazioni in questione spettano per **ulteriori cinque anni**:

- ai lavoratori con almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo;
- ai lavoratori che diventano proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento o nei dodici mesi precedenti allo stesso; l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli (anche in comproprietà).

In entrambi i casi, nell'ulteriore quinquennio, i redditi risultano esenti da imposizione per il 50 per cento, anche per eventuali impatriati del **Mezzogiorno**.

Invece, per i lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo, i redditi in parola, in tale **secondo quinquennio**, sono esenti da imposizione per il 90 per cento del loro ammontare.

Le differenti condizioni sopra riportate (al verificarsi delle quali è riconosciuto l'ampliamento dei periodi d'imposta agevolabili) non sono tra loro **cumulabili**; pertanto, l'ampliamento è possibile solo per ulteriori cinque periodi d'imposta. Ne consegue che la detassazione del reddito, fermi e impregiudicati tutti gli altri specifici requisiti di legge, potrebbe essere fruibile complessivamente su un arco temporale massimo di dieci anni.

L'estensione del beneficio temporale in presenza di **almeno un figlio minorenni o a carico**, anche in affidato preadottivo, è riconosciuta sia qualora il figlio sia nato prima del trasferimento in Italia, sia successivamente, a condizione che tale presupposto sussista entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione.

Dunque, per un soggetto che sia fiscalmente rientrato in Italia nel 2020, il primo figlio (ovvero il terzo figlio) devono essere nati entro il 31 dicembre 2024, ai fini dell'estensione dell'agevolazione

per un totale complessivo di 10 periodi d'imposta. La circostanza che, successivamente al rientro, i figli diventino maggiorenni (ovvero, fiscalmente non più a carico), non determina la perdita dei benefici fiscali relativamente all'ulteriore quinquennio.

Per quanto riguarda, invece, l'estensione del beneficio temporale in presenza di **acquisto di un immobile**, la stessa è riconosciuta in tutti i casi in cui l'impatriato acquisti un'unità immobiliare di tipo residenziale nel territorio dello Stato nei dodici mesi precedenti al rientro.

La disposizione prevede, peraltro, che l'acquisto possa avvenire anche "*successivamente*" al rientro.

Questo significa che l'impatriato, ai fini dell'agevolazione, dovrà acquistare l'unità immobiliare **entro e non oltre i primi cinque periodi d'imposta** di fruizione del regime e permanere per tutto il periodo agevolato.

Da notare che, nell'ipotesi di acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale, la circostanza di essere già proprietario di un altro immobile (sempre di tipo residenziale) sul territorio dello Stato, non impedisce l'accesso all'estensione dell'agevolazione.

Viceversa, il predetto requisito relativo alla proprietà dell'unità immobiliare non risulta soddisfatto se l'acquisto riguarda la sola nuda proprietà o il solo diritto di usufrutto (deve trattarsi di piena proprietà). Anche la mera sottoscrizione di un **preliminare di compravendita** non è sufficiente a integrare il presupposto per l'estensione del regime agevolato.

### **Nuovo Regime Impatriati - NRI (art. 5, D.lgs. 209/2023)**

La **decorrenza del NRI** è stata fissata a partire dal periodo d'imposta successivo al decreto stesso (ossia, dal 2024). Dato l'accavallarsi - ai fini della residenza fiscale - dei **due regimi (vecchio e nuovo)**, dei quali il primo appare oggettivamente assai più favorevole per i contribuenti, e dunque il potenziale pericolo di discriminazione fra i destinatari, il Legislatore ha dovuto pensare a una sorta di **clausola di salvaguardia** per tutti coloro che, essendosi trasferiti in Italia nel secondo semestre del 2023, avrebbero avuto l'anno 2024 come **primo periodo effettivo di residenza**, restando così assoggettati al meno allettante NRI.

È stato dunque stabilito che le regole ante 2024 continuano a trovare applicazione - anche nel 2024 - per i lavoratori che hanno fisicamente trasferito la loro residenza anagrafica in Italia **entro il 31 dicembre 2023**; idem, per i rapporti di lavoro sportivo, che hanno stipulato il relativo contratto entro la stessa data.

Anche il NRI (ferme restando le altre condizioni) è rivolto sia ai lavoratori italiani che a quelli stranieri; analogamente, l'eventuale **datore di lavoro** può essere sia italiano che straniero (ovviamente salvo e impregiudicato l'esercizio dell'attività lavorativa in Italia).

In particolare, con esclusivo riferimento agli Italiani, l'anzidetta previsione è comunque destinata a creare potenziali problemi pratici di attuazione e dubbi interpretativi per quei lavoratori che, durante la loro permanenza all'estero, **non si erano iscritti all'AIRE**: tali soggetti, nella pratica,

non potranno “*trasferire ufficialmente*” la residenza anagrafica entro il 31 dicembre 2023, posto che risultano già regolarmente residenti secondo i rispettivi registri comunali delle anagrafi nazionali, non essendo stati - appunto - iscritti all’AIRE e, quindi, non avendo di fatto mai ufficialmente spostato la propria **residenza anagrafica** rispetto a quella formalmente risultante prima di andare fisicamente all’estero.

A tal proposito, si ritiene logico ipotizzare che il trasferimento dovrebbe poter risultare da qualsiasi **documento** idoneo a dimostrare l’**avvenuto ritorno/spostamento in Italia** entro il 31 dicembre 2023. Esempio:

- l’inizio dell’attività lavorativa;
- la cancellazione dai registri esteri ai fini fiscali e anagrafici;
- la cessazione del contratto di locazione della casa previamente detenuta all’estero e/o del contratto di lavoro straniero;
- la cessazione del contratto di locazione stipulato per la propria casa italiana, allorquando ci si era trasferiti all’estero (ovviamente, se la casa italiana era stata concessa in locazione a terzi);
- la cessazione degli eventuali abbonamenti personali ai mezzi pubblici nel Paese estero (circoli, palestre, etc.) e la sottoscrizione di simili abbonamenti in Italia;
- altri analoghi indizi di rientro in Italia.

La situazione parrebbe più agevole per coloro che, in ogni caso, a seguito del trasferimento in Italia, andranno a vivere presso un **domicilio** - anche all’interno dello stesso Comune - diverso rispetto a quello che si era abbandonato trasferendosi all’estero.

In tal caso, infatti, la residenza formale resta sempre italiana, ma la modifica del domicilio effettivo, a partire da una determinata data nel secondo semestre 2023, rappresenta senza dubbio un forte elemento indiziario in merito alla dimostrazione dell’avvenuto rientro in Italia, quale trasferimento della **residenza anagrafica ante 2024**.

In sostanza, appaiono validi agli effetti dimostrativi tutti quegli stessi **mezzi di prova** utilizzabili al fine di dimostrare il luogo di effettiva residenza fiscale in ossequio alla normativa convenzionale, indipendentemente dall’iscrizione all’AIRE, requisito formale che, come detto, nella nuova versione dell’art. 2 del TUIR, viene ora derubricato a mera presunzione relativa (suscettibile di contraria dimostrazione da parte del contribuente - prova peraltro assai complessa da fornire). D’altro canto, ritenere non salvaguardati alcuni cittadini solo perché non iscritti all’AIRE, finirebbe per aprire un varco pure a contenziosi fondati sulla discriminazione, sulla base di quanto stabilito dal **Trattato di Funzionamento dell’UE**, oltre che ovviamente della convenzione bilaterale di turno che di regola prevede sempre la parità di trattamento.

Restando in tema di cambio di **residenza fiscale**, particolare attenzione andrà posta relativamente a eventuali trasferimenti fra la Svizzera e l’Italia, o tra la Germania e l’Italia: per tali cambi, infatti, come da specifici accordi convenzionali, il **cambio della residenza** decorre in realtà dallo

stesso giorno dell'anno nel quale si attua il trasferimento nel Paese interessato (con contemporanea cessazione della residenza fiscale nell'altro Stato).

I predetti trattati (e relativi protocolli aggiuntivi) fanno venir meno pertanto la regola generale prevista in Italia riguardo alla verifica effettiva del periodo d'imposta. Stante tale previsione di carattere internazionale - quindi sovraordinata rispetto alla legge domestica - in realtà, nelle siffatte fattispecie di **trasferimenti della residenza fiscale**, non si pone la necessità di ricorrere alla sopra menzionata clausola di salvaguardia, poiché il primo periodo di imposta italiano sarà comunque il 2023 (giorno in cui avviene il trasferimento in corso d'anno) e non il 2024.

E ciò, indipendentemente dalla lunghezza del periodo (dunque, fosse anche a dicembre 2023). Proprio per questo, però, il contribuente dovrà valutarne la ridotta convenienza con riferimento alla diminuita quantità di reddito che beneficia delle agevolazioni, maturata nel primo periodo d'imposta; nonché, calcolare il primo quinquennio a partire dal 2023, invece che dal 2024 (in sostanza si *"perde"* quasi un anno intero di reddito agevolabile).

### **Come cambiano i benefici con il Nuovo Regime Impatriati**

Passando all'esame dei benefici stabiliti con il [NRI](#), la norma offre alcune novità di rilievo:

- i redditi interessati sono quelli di lavoro dipendente, quelli assimilati a quelli di lavoro dipendente e quelli di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni (restano quindi fuori i redditi d'impresa che erano stati *"aggiunti"* nel VRI)
- la detassazione è adesso prevista solo per quella parte di reddito che non supera i **600.000 euro annui** (se il reddito prodotto nell'anno sarà - ad esempio - 800.000 euro, il beneficio spetta comunque per 600.000 euro, e i restanti 200.000 euro sono esclusi dall'agevolazione)
- l'esenzione è fissata al **50 per cento**, senza differenze regionali tra il Mezzogiorno e il resto del Paese
- Non è più previsto il c.d. **ulteriore quinquennio agevolato** stabilito a seguito di acquisti di immobili in Italia e/o presenza di figli minori

È invece prevista una **maggior agevolazione** con detassazione del 60 per cento nel caso in cui il lavoratore si trasferisca in Italia con un **figlio minore**: nell'ipotesi di nascita di un figlio - ovvero, di adozione di un minore di età - durante il periodo in cui si beneficia del NRI, il maggior vantaggio è fruito a partire dal periodo d'imposta in corso al momento della nascita - o dell'adozione - e per il tempo residuo di fruibilità dell'agevolazione (la maggior agevolazione si applica solo a condizione che, durante il suddetto periodo di fruizione del regime da parte del lavoratore, il figlio minore di età - ovvero, il minore adottato - sia residente nel territorio dello Stato).

Limitatamente ai soggetti che trasferiscono la loro **residenza anagrafica** nell'anno 2024, il NRI si applica per ulteriori tre periodi d'imposta (con esenzione del 50 per cento) nel caso in cui il contribuente sia divenuto **proprietario**, entro la data del 31 dicembre 2023 e, comunque, non oltre

i dodici mesi precedenti al trasferimento, di un'unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in Italia.

Quest'ultima disposizione presenta un **testo innovativo rispetto al VRI**; ora non è più precisato che l'unità immobiliare possa essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal **coniuge**, dal **convivente** o dai **figli**, anche in comproprietà. Pertanto, parrebbe desumersi che l'immobile in questione dovrà risultare come piena proprietà (e al 100 per cento) del solo soggetto impatriato. Si ricorda, inoltre, che deve trattarsi di un *“nuovo”* immobile, rispetto ad altri eventualmente posseduti.

In sostanza, l'impatriato che si trasferisce in Italia il 01/01/2024, per avere l'ulteriore triennio agevolato (oltre i primi cinque periodi d'imposta di base), deve esser divenuto (unico) pieno proprietario di un immobile abitativo italiano tra il 01/01/2023 e il 31/12/2023, nonché adibirlo a sua *“prima casa”*. Stando così le cose, chiunque acquisterà un **immobile in Italia** (da adibire ad abitazione principale) a partire dal 1° giorno successivo al suo trasferimento (post 1 gennaio 2024), resterà escluso dall'agevolazione e ciò, francamente, appare privo di senso.

Analoghe logiche osservazioni portano a ritenere assai difficile che un *“impatriato”* (italiano o straniero), un anno prima di assumere una decisione così radicale e importante come quella di andare a vivere in un altro Paese, abbia già programmato di restarci svariati anni (almeno otto, secondo gli odierni impegni di residenza prescritti), e abbia dunque, prima ancora del trasferimento, già **acquistato un immobile** in tale Stato, dichiarando in sede notarile che sarà adibito a *“prima casa”* entro dodici mesi (seppure ora, come noto, questo termine è stato raddoppiato).

Proseguendo nell'elenco delle novità rispetto al VRI, con riferimento nello specifico ai **requisiti richiesti**, abbiamo quanto di seguito riepilogato:

- i lavoratori non devono essere stati **fiscalmente residenti in Italia** nei tre periodi d'imposta precedenti il trasferimento (prima erano solo due); se il lavoratore presta l'attività lavorativa a 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, il requisito minimo di permanenza all'estero aumenta, variando dai sei ai sette periodi d'imposta (si ricorda che nel VRI era escluso il rientro in Italia da distacco estero c.d. *“in continuità”*);
- i lavoratori devono impegnarsi a risiedere fiscalmente in Italia per **almeno quattro anni** (erano due nel VRI): 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, con applicazione dei relativi interessi (senza invece applicazione di sanzioni)
- i lavoratori devono essere in possesso dei **requisiti di elevata qualificazione o specializzazione** (la norma è emanata per favorire l'impatriato di soggetti qualificati o specializzati, non di tutti indistintamente, com'era nel VRI); per beneficiare del NRI, i

lavoratori dovranno essere in possesso almeno di una laurea triennale o altro titolo equipollente (che potrebbe essere anche una dimostrata specializzazione pratica lavorativa acquisita sul "campo", secondo quanto di recente affermato dall’Agenzia delle entrate).

In linea con quest’ultima disposizione, giova infine rappresentare che, seppure dalla data di entrata in vigore del NRI viene abrogato (con l’eccezione prima sottolineata) il VRI, nulla è precisato in merito al D.L. 78/2010.

Pertanto, come anche evidenziato nella relazione illustrativa, restano impregiudicati gli effetti del regime giuridico dei soggetti di cui all’[art. 44 del D.L. 78/2010](#), concernente gli incentivi per il rientro in Italia dei docenti e ricercatori residenti all’estero (c.d. “rientro dei cervelli”). Ciò, presumibilmente, proprio in quanto trattasi di soggetti che possiedono analoghe (e anche maggiori) qualifiche di specializzazione richieste dal NRI.

Di seguito, si riporta una tabella pratica riepilogativa di confronto “requisiti/benefici” tra Vecchio Regime Impatriati e Nuovo Regime Impatriati.

NORMATIVA 2023 (VRI)	NORMATIVA 2024 (NRI)
Lavoratori e datori di lavoro, italiani e stranieri: Residenti estero nei 2 periodi di imposta precedenti	Lavoratori e datori di lavoro, italiani e stranieri: Residenti estero nei 3 periodi di imposta precedenti
Attività lavorativa prestata in Italia	Attività lavorativa prestata in Italia
Residenza fiscale ex art. 2 TUIR (versione 2023)	Residenza fiscale ex art. 2 TUIR (versione 2024)
Impegno residenza fiscale italiana 2 anni	Impegno residenza fiscale italiana 4 anni
Italiani non AIRE se residenti base Convenzione	Italiani non AIRE se residenti base Convenzione
No limite massimo reddito	Limite massimo reddito 600.000/anno
Sì redditi di impresa No redditi assimilati a lavoro autonomo	No redditi di impresa No redditi assimilati a lavoro autonomo
Nessun requisito specializzazione qualificazione	Solo lavoratori qualificati specializzati
No lavoratori distaccati in continuità	Sì lavoratori in continuità (residenza pregressa 6/7 anni)
Residenza anagrafica italiana entro 31/12/2023	Residenza anagrafica italiana dal 01/01/2024

NORMATIVA 2023 (VRI)	NORMATIVA 2024 (NRI)
5 periodi di imposta (inizio residenza + 4)	5 periodi di imposta (inizio residenza + 4)
Detassazione 70% (Mezzogiorno: 90%)	Detassazione 50% (60% se figlio minore)
Ulteriore quinquennio al 50% con figli/immobili	Ulteriore triennio al 50% con immobile al 100% nel 2023