



Il nuovo regime agevolato a favore degli impatriati

Prof. Avv. Paolo Piantavigna
Università degli Studi di Pavia

Torino, 27 maggio 2024

Il quadro normativo

- Art. 5 (*Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati*) del d.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 (in vigore dal 29 dicembre 2023)
- Abrogati l'art. 16 del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (già modificato dall'art. 5 del d.l. n. 34/2019, dall'art. 13-ter del d.l. n. 124/2019 e dall'art. 1, comma 50, della legge n. 178/2020; cfr. nella prassi: Ag. Entr., circ. 23 maggio 2017, n. 17/E; circ. 20 dicembre 2020, n. 33/E; circ. 25 maggio 2022, n. 17/E, e circ. 18 agosto 2023, n. 25/E) e l'art. 5, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater, del d.l. 30 aprile 2019, n. 34 (convertito, con modificazioni, dalla legge n. 58/2019)



- Legge delega per la riforma fiscale (legge 9 agosto 2023, n. 111):
 - la revisione e la semplificazione delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dalla formazione dei redditi di lavoro dipendente e assimilati e i criteri di determinazione del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni (art. 5, comma 1, lett. e) e f), n. 2))
 - la revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche «al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le Convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni, nonché coordinarla con la disciplina [...] dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia anche valutando la possibilità di adeguarla all'esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile» (art. 3, comma 1, lett. c))
 - «adottare misure volte a favorire la permanenza in Italia di studenti ivi formati, anche mediante la razionalizzazione degli incentivi per il rientro in Italia di persone ivi formate occupate all'estero» (art. 9, comma 1, lett. n))

Il nuovo regime

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 del T.U.I.R., entro il limite annuo di 600.000 Euro concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare se:

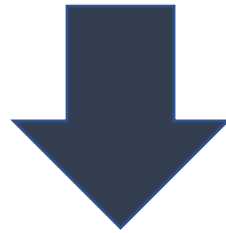
- i lavoratori si impegnano a risiedere fiscalmente in Italia per almeno 4 anni
- l'attività lavorativa è prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato
- i lavoratori sono in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dal d.lgs. 28 giugno 2012, n. 108, e dal d.lgs. 9 novembre 2007, n. 206
- i lavoratori non sono stati fiscalmente residenti nel territorio dello Stato nei 3 (oppure 6 o 7, 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 allo stesso gruppo) periodi di imposta precedenti il trasferimento della residenza in Italia

I redditi agevolati

- Generico riferimento ai redditi prodotti in Italia «da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2» del T.U.I.R. (art. 5, comma 1)
- ≠ «Il criterio di determinazione del reddito di cui al comma 1 si applica anche 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 ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale» (art. 16, comma 2, del d.lgs. n. 147/2015; cfr. Ag. Entr., risp. 25 novembre 2019, n. 497; risp. 13 febbraio 2020, n. 59; risp. 6 novembre 2020, n. 533; circ. n. 33/2020)
- Esclusi i titolari di reddito d'impresa (in passato, già esclusi i redditi prodotti dalle società di persone commerciali e imputati per trasparenza direttamente a ciascun socio, nonché i redditi d'impresa prodotti dalle società a responsabilità limitata a “ristretta base proprietaria” di cui all'art. 116 del T.U.I.R., cfr. Ag. Entr. circ. n. 33/2020)
- Inclusi i redditi di lavoro autonomo solo se «derivanti dall'esercizio di arti e professioni» (art. 5, comma 1), compresi i redditi derivanti dallo sfruttamento del diritto di autore da parte dell'autore o inventore (agevolabili se rientrano tra i redditi di lavoro autonomo)
- Esclusi i redditi “assimilati” a quelli di lavoro autonomo (*ex art. 53, comma 2, del T.U.I.R.*)
- Inclusi i redditi di cui all'art. 50, comma 1, lett. *c-bis*, del T.U.I.R., attratti nell'ambito del reddito di lavoro autonomo qualora gli uffici o le collaborazioni rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'oggetto dell'arte o della professione abitualmente esercitata (Ag. Entr., circ. 12 dicembre 2001, n. 105/E; ris. 27 febbraio 2002, n. 56/E)

I redditi «prodotti in Italia»

I redditi che si considerano «prodotti in Italia» (art. 5, comma 1)



- criteri di collegamento con il territorio dello Stato *ex art. 23 del T.U.I.R.*
- «l'attività lavorativa è prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato» (art. 5, comma 1, lett. c))
- la condizione della prevalenza dell'attività lavorativa svolta in Italia deve essere verificata in relazione a ciascun periodo d'imposta e risulta soddisfatta se la stessa è prestata nel territorio nazionale per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno (in continuità con l'art. 1, comma 1, lett. c), del D.M. 26 maggio 2016)

I requisiti soggettivi

- I lavoratori devono essere «in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dal decreto legislativo 28 giugno 2012, n. 108 e dal decreto legislativo 9 novembre 2007, n. 206» (art. 5, comma 1, lett. d))
- In continuità con il testo originario dell'art. 16 del d.lgs. n. 147/2015: Ag. Entr. circ. n. 17/2017: non occorre alcuna correlazione fra la qualifica professionale documentata dal titolo di studio e l'attività lavorativa svolta in Italia dal lavoratore impatriato)
- I lavoratori che «si impegnano a risiedere fiscalmente in Italia per un periodo di tempo corrispondente» a 4 anni (art. 5, comma 1, lett. a)), altrimenti «il lavoratore decade dai benefici e si provvede al recupero di quelli già fruiti, con applicazione dei relativi interessi» (no sanzioni ≠ art. 3 del D.M. 26 maggio 2016)
- In caso di mancato rispetto del periodo di permanenza minima in Italia in corso d'anno:
 - il datore di lavoro, in qualità di sostituto d'imposta, interrompe il riconoscimento dell'agevolazione e recupera in sede di conguaglio le imposte non applicate (art. 23, comma 4, del D.P.R. n. 600/1973)
 - l'Agenzia delle Entrate procede al recupero dei benefici goduti, oltre agli interessi (cfr. Consorzio studi e ricerche fiscali del Gruppo Intesa Sanpaolo, circ. 23 febbraio 2024, n. 1)

La residenza all'estero pre-impatrio

- I lavoratori non devono essere «stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento» (art. 5, comma 1, lett. b))
- Riscrittura del comma 2 dell'art. 2 del T.U.I.R.: il soggetto che non si è mai cancellato dall'Anagrafe della popolazione residente è ammesso all'agevolazione (nel regime previgente *contra* Ag. Entr. circ. n. 17/2017; circ. n. 33/2020; circolare n. 25/E/2023; risp. nn. 50, 55, 75, 127 e 171 di gennaio 2023; Cass., 16 gennaio 2015, n. 677; 28 ottobre 2015, n. 21970)
- «I cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere ai benefici fiscali di cui al presente articolo purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi» (art. 16, comma 5-ter, del d.lgs. n. 147/2015)
- MEF, risposta al *question time* n. 5-01137 del 19 luglio 2023
- «Ai fini della verifica della sussistenza della condizione prevista dal comma 1, lettera b), in relazione ai periodi di imposta precedenti a quello di entrata in vigore del presente decreto, 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» (art. 5, comma 6)

Le attività svolte in continuità con quelle estere

- Se il lavoratore presta la propria attività 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, il requisito minimo di permanenza all'estero è di:
 - 6 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
 - 7 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 (art. 5, comma 1, lett. b))
- L'utilizzo del termine "impiegato": residenza estera triennale per i lavoratori autonomi?
- Non occorre un nuovo rapporto di lavoro con un soggetto diverso da quello presso il quale il lavoratore era impiegato all'estero prima del suo trasferimento. Definizione di «appartenenza allo stesso gruppo» (rinvio all'art. 2359, comma 1, n. 1), del Codice civile) (art. 5, comma 2)
- Agevolazione anche in caso di distacco del lavoratore all'estero e di suo successivo rientro in Italia (anche se improbabile): superamento della posizione dell'Ag. Entr. circ. n. 17/2017; risp. 23 ottobre 2018, n. 45; risp. 25 gennaio 2019, n. 492; risp. 11 dicembre 2019, n. 510; risp. 5 ottobre 2018, n. 76/E; circ. n. 33/2020), conferma della posizione della giurisprudenza di merito (e.g. Corte di Giust. Trib. II grado Lombardia, n. 2872 e n. 2816/9/2023 e n. 3640 e n. 4069/2022)
- Attività lavorativa da remoto: «Continuano [...] ad applicarsi le disposizioni di cui all'art. 2 del T.U.I.R. e, al riguardo, nessuna valenza rettificativa va ascritta alla modalità con la quale viene prestata l'attività lavorativa [...] Tale assunto rileva anche ai fini dell'applicazione dei regimi agevolativi rivolti alle persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia per svolgere un'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano» (Ag. Entr., circ. 18 agosto 2023, n. 25/E)

Il collegamento fra il trasferimento di residenza e l'inizio dell'attività

- L'«attività lavorativa è prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato» (art. 5, comma 1, lett. c))
- ≠ «l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano» (art. 16, comma 1, lett. b) del d.lgs. n. 147/2015): tale requisito deve essere verificato in relazione a ciascun periodo d'imposta e risulta soddisfatto se l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno (Ag. Entr. circ. n. 17/2017)
- È necessaria la sussistenza di un collegamento tra il trasferimento di residenza e l'inizio dell'attività nel nostro Paese (Ag. Entr., risp. 13 febbraio 2020, n. 59; risp. 27 aprile 2022, n. 223; circ. n. 17/2017; *contra* Corte giust. trib. I grado di Milano, 10 luglio 2023, n. 2587)
- Prova documentale dell'impegno del datore di lavoro di assumere il lavoratore entro un breve lasso temporale dal rimpatrio (*e.g.* Ag. Entr., risp. n. 59/2020; circ. n. 17/2017; circ. 30 maggio 2012, n. 17/E)
- «[P]ossono essere oggetto di agevolazione anche gli ulteriori redditi derivanti da attività lavorative intraprese in periodi di imposta successivi al rientro» (Ag. Entr. circ. n. 33/2020)

La misura dell'agevolazione

- «Le disposizioni del presente articolo 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» (art. 5, comma 3)
- Aumento della percentuale di reddito imponibile prodotto in Italia
- Il limite di 600.000 Euro è una franchigia (Consorzio studi e ricerche fiscali del Gruppo Intesa Sanpaolo, circ. 23 febbraio 2024, n. 1) oppure una soglia?
- Aumento dell'esenzione al 60%:
 - se il lavoratore si trasferisce in Italia con un figlio minore (se residente in Italia)
 - in caso di nascita di un figlio o di «adozione di un minore di età» durante il periodo di fruizione del regime (art. 5, comma 4), se residente in Italia (art. 5, comma 5)
- Divieto di cumulo, ma possibile utilizzo alternativo (Ag. Entr. circ. n. 17/2017) delle agevolazioni fiscali stabilite per i neo-residenti (art. 24-bis T.U.I.R.) e per i docenti e ricercatori rientrati in Italia (art. 44 del d.l. 31 maggio 2010, n. 78, convertito nella legge del 30 luglio 2010, n. 122, e modificato dall'art. 5, comma 4, lett. a) e b), del d.l. del 30 aprile 2019, n. 34, convertito nella legge 28 giugno 2019, n. 58)

Il regime transitorio

- «Le disposizioni del presente articolo si applicano a favore dei soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2024, fatto salvo quanto previsto dai commi 9, secondo periodo, e 10» (art. 5, comma 8)
- Le disposizioni abrogate (l'art. 16 del d.lgs. n. 147/2015 e l'art. 5, commi 2-*bis*, 2-*ter* e 2-*quater*, del d.l. n. 34/2019) «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» (art. 5, comma 9): possibile beneficiare della proroga del regime agevolativo per ulteriori cinque anni.
Questioni aperte:
 - lavoratori che al momento del trasferimento all'estero non si sono iscritti all'AIRE
 - lavoratori provenienti da Paesi extra-UE
- Soltanto per i soggetti che trasferiscono la propria residenza anagrafica in Italia nel 2024, prolungamento del periodo di durata dell'agevolazione per ulteriori tre periodi di imposta nel caso in cui il contribuente sia «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» (art. 5, comma 10; cfr. Ag. Entr. circ. n. 33/2020)

La compatibilità con il diritto unionale

- «Le disposizioni del presente articolo si applicano nel rispetto delle condizioni e dei limiti del regolamento (UE) 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti *de minimis* [sostituito dal Reg. UE 13 dicembre 2023, n. 2831], del regolamento (UE) 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti *de minimis* nel settore agricolo, e del regolamento (UE) 717/2014 della Commissione, del 27 giugno 2014, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti *de minimis* nel settore della pesca e dell'acquacoltura» (art. 5, comma 7)
- I limiti *de minimis* si applicano alle sole attività produttive di redditi di lavoro autonomo (oltre che d'impresa) e non a quelle produttive di redditi di lavoro dipendente (Ag. Entr., circ. 4 maggio 2012, n. 14/E), ma la nozione UE di «impresa» è ampia (Cass., ord. 16 luglio 2018, n. 18803; 11 luglio 2018, n. 18246 e 13 dicembre 2017, n. 29905)
- Misura selettiva interessata dalla disciplina degli aiuti di Stato, in quanto riconosciuta soltanto ai lavoratori in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione (MEF, risposta al *question time* del 25 luglio 2023)
- La previgente normativa italiana non è apparsa un aiuto di Stato illegittimo, essendo fruibile indistintamente da tutti i soggetti impatriati, indipendentemente dal settore dell'attività lavorativa svolta (E-002224/2019 - *Answer given by Ms Vestager on behalf of the European Commission*, del 1° ottobre 2019)

food for thought

Grazie per l'attenzione!

paolo.piantavigna@unipv.it