

Un aggiornamento sul regime degli impatriati

D.lgs n. 209/2023

Art. 5 Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati

Dott.ssa Luisella FONTANELLA - Commercialista in Torino

Fisco e Lavoro



In ottica tributaria l'elemento concernente la **residenza fiscale** del lavoratore assume fondamentale rilevanza al fine di individuare lo Stato a cui spetta la potestà impositiva.



In materia di lavoro, se l'attività lavorativa viene svolta all'estero, la **contribuzione versata e le regole per ottenere la pensione sono proprie della normativa del posto.**

Territorialità dell'obbligo assicurativo c.d. lex loci laboris



Le novità



La riduzione generalizzata della percentuale di detassazione del reddito	50% per tutti (in precedenza 70% e 90% per regioni del Mezzogiorno)
L'introduzione di un limite annuo di reddito	600.000 euro
Periodo minimo di residenza all'estero	3 periodi d'imposta (in precedenza 2)
Drastica riduzione del complessivo periodo di fruizione del beneficio	Sparisce l'ulteriore quinquennio
Condizioni generali più stringenti per l'accesso	Solo soggetti qualificati

Riduzione della percentuale di detassazione del reddito



50 % generalizzato

MA

Per coloro che hanno figli o figlie minorenni, anche loro residenti in Italia: si arriva al **60% di detassazione**

La maggiorazione vale anche per le nascite o le adozioni durante il periodo di fruizione dei benefici.

Il maggior beneficio è fruito a partire dal periodo d'imposta in corso al momento della nascita e per tutto il periodo residuo di fruizione.



Il minore deve essere residente in Italia per tutto il periodo

Limite annuo di reddito



La detassazione è prevista solo per la parte di reddito prodotto in Italia che NON supera i 600.000 euro annui.

- 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

Periodo minimo di residenza all'estero



I lavoratori non devono essere stati fiscalmente residenti in Italia nei **tre periodi d'imposta** precedenti il predetto 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, il requisito minimo di permanenza all'estero è di:

- **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;
- **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.

Durata minima di residenza



Il lavoratore deve impegnarsi a risiedere fiscalmente nel territorio dello Stato **per almeno 5 anni** :

- ✓ quello del trasferimento e i quattro successivi (in precedenza due anni)

Se espatria prima del quinquennio deve restituire il beneficio; si provvede al recupero di quello già fruito con applicazione degli interessi, ma senza sanzioni.

La previsione è nell'art. 16 del D.Lgs. 147/2015, mai variato.

Durata minima di residenza deroga per l'anno 2024



10. Limitatamente ai soggetti che trasferiscono la propria residenza anagrafica nell'anno 2024 **il beneficio si applica 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 di cui al comma 1, negli ulteriori tre periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al **50 per cento del loro ammontare**.



Discrimina chi acquista casa dopo il trasferimento
Discrimina chi aveva casa in Italia prima di trasferirsi all'estero
Il 50% vale anche per chi ha figli minorenni

Il requisito del trasferimento fiscale



Dal 1° gennaio 2024 cambia anche l'art. 2 del TUIR che definisce i criteri di verifica della **residenza fiscale italiana**.

Art. 1 Residenza delle persone fisiche

«2. 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 si 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.»

*Art. 5 c. 6 ...**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.*

Il requisito del trasferimento fiscale



Non si parla più di quegli Stati in cui sono in vigore accordi sullo scambio di informazioni in materia fiscale

L'iscrizione all'AIRE è ora ridotto a mera presunzione suscettibile di dimostrazione contraria. Il trasferimento può risultare da qualsiasi documento idoneo a dimostrare l'effettivo spostamento in Italia. (onere della prova sul contribuente)



Trasferimenti Svizzera / Italia e Germania / Italia:
Non vale la regola dei 183 giorni, ma decorre dallo stesso giorno dell'anno in cui si attua il trasferimento in Italia.

Regime impatriati: Residenza fiscale delle persone fisiche



Vengono considerate residenti le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato ovvero che sono ivi presenti.

Viene introdotto un nuovo concetto di “domicilio” che si basa sul luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona.

Viene declassata a presunzione relativa (e, quindi, salvo prova contraria) l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo di imposta.

Rispetto alla disciplina vigente, di conseguenza:

- viene introdotto il riferimento alla frazione di giorno;
- sono residenti anche i soggetti presenti nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta, di fatto così ampliando la platea dei contribuenti Irpef residenti in Italia.

Requisito di elevata qualificazione o specializzazione



I lavoratori devono essere in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti:

- ✓ dal D.Lgs. n. 108/2012 recante l'attuazione della direttiva n.2009/50/CE sulle condizioni di ingresso e soggiorno di cittadini di Paesi terzi che intendano svolgere lavori altamente qualificati;
- ✓ Dal D.Lgs. n.206/2007 recante l'attuazione della direttiva n.2005/36/CE relativa al riconoscimento delle qualifiche professionali;
- ✓ dalla direttiva n.2006/100/CE che adegua determinate direttive sulla libera circolazione delle persone a seguito dell'adesione di Bulgaria e Romania.

In sostanza laurea, anche triennale, riconosciuta in Italia o titolo equipollente

La fruizione del beneficio



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.

Nell'ipotesi in cui il **datore di lavoro non abbia potuto riconoscere l'agevolazione**, può fruirne **direttamente nella dichiarazione dei redditi**.

In tal caso il reddito di lavoro dipendente va indicato già nella misura ridotta



Differente trattamento contributivo tra:

Lavoro dipendente => contributi calcolati sul reddito non detassato

Lavoro autonomo => contributi calcolati sul reddito detassato (vedi istruzioni quadro RR della dichiarazione dei redditi PF)



Discriminazione tra cittadini italiani e stranieri siano intra-UE o extra-UE:

Intra UE perché si crea una differenziazione tra i diritti dei cittadini italiani rispetto al libero diritto di circolazione e stabilimento dei restanti cittadini dell'Unione

Extra UE perché tutte le convenzioni contro le doppie imposizioni prevedono che:

I nazionali di uno Stato contraente non sono assoggettati nell'altro Stato contraente ad alcuna imposizione ed obbligo ad essa relativo, diversi e più onerosi di quelli di cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali di detto altro Stato che si trovino nella stessa situazione.



Non viene chiarito il dubbio del requisito del collegamento tra trasferimento in Italia ed inizio dell'attività lavorativa.

Questo «collegamento» richiesto dall'Amministrazione finanziaria non appare sorretto da nessun punto della legge ed è una libera interpretazione dell'Agenzia delle Entrate, come ha anche ribadito la Corte di Giustizia Tributaria I di Milano nella sentenza n. 2587/10/2023

Grazie per l'attenzione

