

Riforma del regime speciale per lavoratori impatriati e nuove criticità

di Paolo Scarioni (*), Antonio Fiorentino Martino (**), ed Edoardo Milani (***)

Lo schema di Decreto legislativo di attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale modifica sensibilmente, a decorrere dal **1° gennaio 2024**, il regime agevolativo previsto a favore dei lavoratori impatriati. Taluni aspetti della nuova disciplina sembrano presentare **criticità** interpretative, in particolare, la sua **decorrenza**, la riduzione del suo **perimetro soggettivo** e i limiti in materia di aiuti di Stato **de minimis**.

Il “regime speciale per lavoratori impatriati”, introdotto nel nostro ordinamento ad opera dell’art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, consente una tassazione agevolata dei redditi di lavoro percepiti da coloro che trasferiscono la propria residenza in Italia; esso è stato concepito al fine di attrarre soggetti che, “grazie alla loro esperienza all’estero, favoriscono lo sviluppo economico, culturale e tecnologico del Paese” (1).

Negli anni, un numero sempre crescente di lavoratori si è avvalso di tale disciplina (2), anche per effetto delle modifiche ad essa apportate dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (3), allorché: i) da un lato, sono stati incrementati i vantaggi fiscali concessi, e, ii) dall’altro, è stato ampliato l’ambito soggettivo della norma, non essendo più necessario, per gli impatriati, rivestire ruoli

direttivi ovvero essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione (come invece richiedeva la norma originaria).

Tuttavia, il medesimo regime, proprio in ragione della notevole convenienza dei suoi vantaggi fiscali, si è spesso prestato a manovre elusive (4). Cosicché, allo scopo di prevenire fenomeni di abuso, la disciplina degli “impatriati” è adesso oggetto di una radicale riscrittura; più in particolare, l’art. 7 dello Schema di Decreto legislativo di attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale (“Schema di decreto”) (5) sancisce:

- al comma 6, primo periodo, l’abrogazione del regime vigente con decorrenza dal 1° gennaio 2024; e,

- contestualmente, ai commi da 1 a 5, l’introduzione di una nuova disciplina (l’art. 7 è ru-

(*) *Dottore Commercialista - Scarioni Angelucci e Associati - Studio Legale e Tributario*

(**) *Avvocato - Scarioni Angelucci e Associati - Studio Legale e Tributario*

(***) *Avvocato - Scarioni Angelucci e Associati - Studio Legale e Tributario*

(1) In tal senso, cfr. Agenzia delle entrate, circolare 23 maggio 2017, n. 17/E.

(2) Secondo i dati resi noti dall’Esecutivo, i complessivi beneficiari, pari a circa 11.600 nel periodo d’imposta 2019, nel 2021 sono stati oltre 22.500: cfr. Camera dei Deputati - VI Commissione permanente Finanze, risposta immediata del 24 ottobre 2023, resa dalla sottosegretaria di Stato On. Lucia Albano, all’interrogazione n. 5-01515 presentata dall’On. Toni Ricciardi.

(3) Convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58.

(4) In proposito, si rinvia alle osservazioni del viceministro dell’Economia e delle Finanze, On. Maurizio Leo, riportate da M. Mobili - G. Trovati, “Rientro dei cervelli, la stretta per chi

torna dopo il 1° gennaio”, in *Il Sole - 24 Ore* del 21 ottobre 2023: “c’è chi ad esempio ha semplicemente giocato con il calendario cumulando in poco più di un anno il requisito dei due periodi da 183 giorni all’estero necessari a ottenere poi la detassazione per cinque anni. Altri hanno addirittura spostato la residenza al Sud, magari sfruttando la presenza di qualche familiare nel Mezzogiorno, per sfruttare l’incentivo maggiorato pur lavorando a Milano e dintorni. Si arriva poi fino a casi limite dell’acquisto agevolato da parte del rimpatriato di una casa al mare o in montagna che poi veniva sfruttata dai famigliari per le loro vacanze. Ci sono inoltre meccanismi abusivi sviluppati nell’ambito di gruppi”.

(5) Approvato dal Consiglio dei Ministri il 16 ottobre 2023. Peraltra, al momento di andare in stampa è sottoposto a parere parlamentare l’Atto del Governo n. 90, recante un’ulteriore bozza dello Schema di Decreto legislativo, che apporta talune modifiche al regime delineato dall’art. 7 (regime che in tale nuova bozza viene inserito nell’art. 5); ne daremo conto nel prosieguo del testo.

bricato infatti “Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati”), la quale, come vedremo, oltreché interessare un minor numero di potenziali beneficiari, riconosce agli stessi un incentivo “affievolito” rispetto al passato, sia perché riduce la quota di reddito esclusa da tassazione, sia perché pone un tetto al reddito agevolabile.

Più in dettaglio, l’art. 7, comma 1, dello Schema di decreto, scostandosi dalla normativa attualmente in vigore (6), dispone che:

- sono interessati dal regime solo i redditi di lavoro dipendente, quelli a essi assimilati, e i redditi di lavoro autonomo (non più, quindi, i redditi d’impresa);
- detti redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50%, ed entro il limite massimo di 600.000 euro;
- il regime è fruibile per sole cinque annualità, non prorogabili (7).

Inoltre, per accedere al regime il lavoratore non deve essere stato fiscalmente residente in Italia nei tre periodi d’imposta precedenti, e, dopo l’ingresso, è tenuto a mantenere la sua residenza fiscale nel nostro Paese per almeno cinque anni (8).

Ciò premesso, con il presente contributo evidenzieremo taluni aspetti del nuovo regime che sembrano presentare qualche criticità interpretativa: esamineremo, in particolare, la decorrenza dello stesso, l’individuazione del suo perimetro soggettivo e i limiti in materia di aiuti di Stato *de minimis*.

Decorrenza del nuovo regime

Ai sensi dei commi 5 e 6 dell’art. 7 dello Schema di decreto:

- a) le nuove regole si applicheranno a quei soggetti che “conseguono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo d’imposta 2024”; mentre

b) le norme previgenti verranno abrogate “con effetto dal 1° gennaio 2024”, continuando a trovare applicazione “(...) nei confronti dei soggetti che hanno conseguito la loro residenza fiscale in Italia entro il 31 dicembre 2023”.

Il legislatore ha, quindi, adottato, quale criterio per distinguere tra i) “vecchi impatriati” e ii) “nuovi impatriati”, il periodo d’imposta in cui si è conseguita la residenza fiscale in Italia (rispettivamente, entro il 2023, o a partire dal 2024). Il predetto criterio, tuttavia, ingenera più di una perplessità proprio con riguardo al periodo d’imposta in corso (ossia, il 2023).

Infatti, nonostante il ricordato comma 6 non richiami espressamente - ai fini della nozione di “residenza fiscale” - la definizione recata dall’art. 2, comma 2, del T.U.I.R. (9), il riferimento non può che essere a tale norma, la quale, nella sua versione attuale, dispone che i contribuenti sono considerati “fiscalmente residenti” in Italia se risultano qui iscritti nelle anagrafi della popolazione residente, ovvero se hanno nel nostro Paese il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile, “per la maggior parte del periodo d’imposta” (10).

Il criterio della “residenza fiscale” crea evidentemente dei problemi per i lavoratori giunti nel territorio dello Stato solo nel secondo semestre di quest’anno (ovverosia, a partire dal 2 luglio), poiché essi:

- a) certamente non potranno maturare il presupposto per essere ritenuti “fiscalmente residenti” in Italia nel 2023, potendo esserlo solo a partire dal 2024;
- b) tuttavia, avendo già negoziato il loro ingresso nel Paese con il datore di lavoro e, quindi, anche la nuova remunerazione - e, più in generale, avendo effettuato una scelta di vita importante (quale è, appunto, il trasferimento della propria residenza in un diverso Stato) -,

(6) Che accorda ai contribuenti, a partire dal periodo d’imposta in cui è avvenuto il trasferimento in Italia e per i quattro successivi, la parziale imponibilità, nella misura del 30% (nonché del 10%, con riguardo alle persone fisiche che si trasferiscono nelle Regioni Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia, e del 50%, per gli “sportivi professionisti”), dei redditi rivenienti dalle attività di lavoro dipendente o assimilate, di lavoro autonomo e d’impresa realizzati in Italia.

(7) Vengono, quindi, soppresse le ipotesi di proroga previste

dall’art. 16, comma 3-*bis*, primo periodo e secondo periodo, del D.Lgs. n. 147/2015.

(8) Nel regime attuale, invece, le predette condizioni temporali sono entrambe pari a due anni.

(9) Ma l’art. 2, comma 2, del T.U.I.R., viene comunque già richiamato nel comma 1 del medesimo art. 7.

(10) Ricordiamo che anche la nozione di residenza fiscale viene modificata dallo Schema di Decreto legislativo, e in particolare dall’art. 1, con effetto dal 1° gennaio 2024.