

Soci

GIGETTO FURLOTTI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

ANDREA PELLEGRINO
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

LUCA MONTALI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

FEDERICO BOTTRIGHI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

LETIZIA BELLI
Dottore Commercialista
Revisore Contabile

PAOLO PERCALLI
Consulente del Lavoro
Conciliatore Professionale

MARTA VITALI
Consulente del Lavoro

PAOLO DELIETI
Avvocato
Patrocinante in Cassazione

ANGELICA CISARRI
Avvocato

MASSIMO ZERBINI
Avvocato

Associati

DANIELA GABURA
Dottore Commercialista

FRANCESCA SANTINI
Consulente del Lavoro

FILIPPO MATTIOLI
Avvocato

FILIPPO CALLEGARO
Avvocato

CIRCOLARE N. 12/2024

Parma, 22 gennaio 2024

OGGETTO: Novità sul regime degli impatriati

L'art. 5 del Dlgs 209/2023 ha riscritto il regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati che sostituisce quello in vigore con l'articolo 16 del Dlgs 147/2015.

Decorrenza

Le nuove disposizioni si applicano a favore dei soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2024.

In merito al requisito della residenza fiscale in relazione al trasferimento, come condizione oggettiva di accesso, occorre tenere presente che l'articolo 1 del Dlgs 209/2023, con effetto dal 1° gennaio 2024, ha modificato le regole per la qualificazione della residenza ai fini fiscali e prevede che, 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 il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato, ovvero che sono ivi presenti. Viene, quindi, modificato il criterio di collegamento per la determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche, sostituendo la nozione di domicilio, di natura civilistica, con un criterio di natura sostanziale del domicilio, inteso come il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Invariato il criterio di natura formale con la presunzione relativa: si presumono residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo d'imposta – 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile) – nelle anagrafi della popolazione residente (salvo la prova contraria di residenza all'estero). I requisiti di residenza devono sussistere per la maggior parte del periodo d'imposta, valorizzando, ai fini del computo dei giorni, anche periodi tra loro non consecutivi nonché le frazioni del giorno.

Residenza estera pregressa

Come nel vecchio regime, i lavoratori possono fruire della detassazione se risulta verificato un periodo minimo di residenza estera. In particolare, possono accedere al nuovo regime i lavoratori che non siano stati fiscalmente residenti in Italia "nei tre periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento".

Si tratta di un requisito più stringente rispetto a quello richiesto dall'art. 16 co. 1 lett. a) del Dlgs 147/2015, il quale subordinava l'agevolazione alla circostanza per cui il lavoratore non fosse stato residente in Italia per due periodi di imposta.

Ulteriori limitazioni in condizioni di continuità dell'attività lavorativa

Nell'ipotesi in cui l'attività sia prestata in favore dello stesso soggetto presso il quale il lavoratore 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.

Iscrizione all'AIRE

Ai fini della verifica del requisito della residenza estera pregressa, in relazione ai periodi di imposta precedenti a quello di entrata in vigore del Dlgs 209/2023, i cittadini italiani si considerano residenti all'estero, alternativamente, se:

- sono stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE);
- hanno avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni.

In altre parole, come nelle precedenti versioni dell'agevolazione, è espressamente ammesso l'accesso al beneficio per i soggetti non iscritti all'AIRE che siano in grado di dimostrare la residenza estera pregressa mediante il ricorso ai criteri convenzionali.

Impegno a mantenere la residenza in Italia

Ai sensi dell'art. 5 co. 3 del Dlgs 209/2023 *"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"*.

Attività lavorativa svolta in Italia

L'art. 5 co. 1 lett. c) del Dlgs 209/2023 richiede che l'attività lavorativa sia prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato.

Il requisito risulta in linea con quello presente nell'art. 16 del Dlgs 147/2015, il quale si limitava a richiedere che l'attività lavorativa fosse prestata prevalentemente nel territorio italiano; al riguardo, la circ. n. 17/2017

ha chiarito che il requisito risulta soddisfatto se l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno.

Qualificazione e specializzazione

La norma in esame dispone che possono accedere all'agevolazione i lavoratori in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dal Dlgs n. 108/2012 e dal Dlgs. n. 206/2007.

In base a quanto precisato dalla circ. Agenzia delle Entrate n. 17/2017, in vigore dell'art. 16 del Dlgs 147/2015 ante DL 34/2019 che recava al co. 1 lett. d) analogo requisito, l'ipotesi di elevata qualificazione e specializzazione ricorre a fronte del:

- conseguimento di un titolo di istruzione superiore che attesti il completamento di un percorso di istruzione superiore di durata almeno triennale e della relativa qualifica professionale superiore, rientrante nei livelli 1 (legislatori, imprenditori e alta dirigenza), 2 (professioni intellettuali, scientifiche e di elevata specializzazione) e 3 (professioni tecniche) della classificazione ISTAT delle professioni CP 2011;
- possesso dei requisiti previsti dal Dlgs n. 206/2007, limitatamente all'esercizio delle professioni ivi regolamentate.

Redditi agevolati

Nel nuovo regime sono agevolate le seguenti tipologie di reddito:

- 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".

Rispetto al previgente regime i redditi di impresa non sono più agevolati.

Con riferimento alle suddette categorie di reddito, al ricorrere delle condizioni di legge, è previsto un abbattimento dell'imponibile fiscale su un ammontare di reddito non superiore a 600.000 euro annui.

Misura dell'agevolazione

L'abbattimento dell'imponibile, in forza delle nuove disposizioni agevolative, è pari al 50%, in luogo della misura del 70% prevista dall'art. 16 del Dlgs 147/2015.

La misura dell'agevolazione è invece pari al 60% nei seguenti casi:

- il lavoratore si trasferisce in Italia con un figlio minore;

- in caso di nascita di un figlio ovvero di adozione di un minore di età durante il periodo di fruizione del regime; in tale ipotesi, la fruizione del beneficio decorre dal periodo d'imposta in corso al momento della nascita o dell'adozione e per il tempo residuo di fruibilità dell'agevolazione.

La maggiore agevolazione si applica a condizione che, durante il periodo di fruizione del regime da parte del lavoratore, il figlio minore di età, ovvero il minore adottato, sia residente nel territorio dello Stato.

Durata dell'agevolazione

Ai sensi dell'art. 5 co. 3 del Dlgs 209/2023 l'agevolazione si applica a partire dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale in Italia e nei quattro periodi d'imposta successivi.

Lo studio resta a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento a riguardo.

Federico Bottrighi