REGIME IMPATRIATI 2024 Le novità 2024 dopo le ultime proposte di modifica

scritto da goal | 29 Gennaio 2024



**di Paolo Soro*

Il Consiglio dei Ministri, nella seduta del 19 dicembre 2023, ha approvato in via definitiva le proposte di modifica al decreto legislativo recante attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale.

Con riferimento, in particolare, alla nuova disciplina concernente il regime speciale per gli impatriati, considerata l'urgente necessità di conoscere le regole previste, corre l'obbligo di fornire un'adeguata panoramica aggiornata, seppure – alla data in cui si scrive – il testo definitivo completo non risulti essere stato ancora pubblicato.

Posto che la legge in emanazione prevede quali destinatari coloro che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo di imposta 2024, la questione preliminare riguarda proprio la verifica degli effettivi soggetti destinatari delle regole 2024, considerato altresì che, rispetto alla precedente regolamentazione, quella odierna è assai meno appetibile, pur mantenendo ovvi vantaggi fiscali. Invero, le nuove regole, rispetto a quelle applicabili ai lavoratori trasferiti con la precedente disciplina, stabiliscono, tra l'altro:

- La riduzione generalizzata della percentuale di detassazione del reddito (50% per tutti)
- L’esclusione di taluni redditi: il regime impatriati 2024 non ammette più il reddito di impresa tra quelli fruitori dei benefici fiscali; peraltro, è corretto rimarcare che, in successivo specifico articolo del decreto, viene introdotto un nuovo “regime impatriati” esclusivamente per società e associazioni (incluse quelle professionali)
- L’introduzione di un limite annuo di reddito (600.000€/anno)
- Condizioni generali assai più stringenti per l’accesso all’agevolazione (solo soggetti qualificati)
- La drastica riduzione del complessivo periodo di applicazione del regime (di fatto, sparisce l’ulteriore quinquennio)

Appare dunque evidente la necessità di stabilire delle clausole di salvaguardia a tutela di coloro che hanno programmato il trasferimento in Italia facendo affidamento sul regime degli impatriati secondo la formulazione ante 2024. È indubbio che anche chi ha trasferito la residenza in Italia nel secondo semestre del 2023, avrà come primo periodo di imposta italiano, l’anno 2024; nonostante, sempre a partire dal 1° gennaio 2024, pure l’art. 2 del TUIR – disposizione che definisce i criteri di verifica della residenza fiscale italiana – subisce delle modifiche (la principale concerne il requisito formale dell’iscrizione all’AIRE, che ora è ridotto a mera presunzione suscettibile di dimostrazione contraria).

Relativamente alle anzidette clausole di salvaguardia, il Legislatore stabilisce che le regole ante 2024 continuano a trovare applicazione per i lavoratori 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.

Detta previsione è peraltro destinata a creare dubbi interpretativi proprio per quei lavoratori che, durante la loro permanenza all'estero, non si erano iscritti all'AIRE. Tali soggetti non potranno "trasferire ufficialmente" la residenza anagrafica entro il 31 dicembre 2023, posto che risultano già regolarmente residenti secondo i 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 all'estero.

A questo punto, il trasferimento dovrebbe risultare da qualsiasi documento idoneo a dimostrare l'avvenuto spostamento in Italia entro il 31 dicembre 2023. Sul punto quanto meno un elenco a titolo esemplificativo sarebbe gradito. Comunque, possiamo ipotizzare indizi quali: l'inizio dell'attività lavorativa, la cancellazione dai registri esteri ai fini fiscali e anagrafici, la cessazione del contratto di locazione presso la casa detenuta all'estero, o del contratto di lavoro, o ancora, la cessazione degli eventuali abbonamenti personali ai mezzi pubblici nel Paese straniero. In sostanza, 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 prima anticipato, nella nuova versione dell'art. 2 del TUIR, viene ora derubricata a mera "presunzione lieve", suscettibile di contraria dimostrazione da parte del contribuente. D'altro canto, ritenere non salvaguardati alcuni cittadini perché non iscritti all'AIRE, finirebbe per aprire un varco pure ai

possibili contenziosi fondati sulla discriminazione.

Infine, attenzione ai trasferimenti Svizzera/Italia e Germania/Italia, per i quali, come da specifici accordi convenzionali, il trasferimento della residenza decorre dallo stesso giorno dell'anno nel quale si attua il trasferimento in Italia (con contemporanea cessazione della residenza fiscale nel Paese estero), indipendentemente dal noto calcolo dei 183 giorni.

Passando all'esame in dettaglio dei benefici stabiliti dal nuovo regime impatriati, la norma offre subito due novità di rilievo:

1) La detassazione è adesso prevista solo per quella parte di reddito che non supera i

600.000 euro (attualmente, non è stabilito alcun limite massimo reddituale); in proposito viene tra l'altro precisato che il predetto limite è da considerarsi annuale, evitando dubbi interpretativi sul punto

2) Detta esenzione è inoltre fissata al 50%, senza differenze regionali tra il Mezzogiorno e il resto del Paese: oggi, abbiamo un abbattimento del 90% di imponibile, per chi ha acquisito la sua prima residenza (al momento dell'impatrio) in un Comune del Mezzogiorno, e del 70%, per gli altri

Delle due innovazioni, la prima, a parere di chi scrive, è senz'altro condivisibile: le norme speciali per favorire i c.d. "paperoni" che vogliono andare a vivere in Italia, col senno di poi, si sono dimostrate vantaggiose solo per questi ultimi. La soglia-limite scelta pare più che ragionevole, da questo punto di vista (anzi, forse è fin troppo elevata, ma

bisogna considerare che la nuova normativa si rivolge sempre e solo a soggetti qualificati).

Sulla seconda, invece, al di là dell'individuazione di una determinata misura-percentuale piuttosto che un'altra, francamente una diversificazione tra Mezzogiorno e resto d'Italia (così come avviene in un certo senso pure per la flat-tax sui pensionati esteri che impatriano), non ci sembrava affatto sbagliata. Il governo si giustifica asserendo che tale differenziazione ha prestato troppo spesso il fianco a facili giochetti elusivi. Sicuramente ciò è veridico, ma a noi parrebbe – molto più banalmente – che comunque la c.d. "coperta corta" delle finanze statali, impone indispensabili tagli e rinunce.

Andando poi a verificare i requisiti richiesti per accedere al nuovo regime, sono previste altre novità degne di particolare sottolineatura.

- 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 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

Da notare che nella prima stesura, la possibilità di collegamento datoriale con l'impatriato era comunque assolutamente esclusa, indipendentemente da eventuali paletti concernenti i periodi di permanenza estera.

3) I lavoratori devono anche impegnarsi a risiedere fiscalmente in Italia per almeno cinque anni (come noto, attualmente tale periodo minimo di residenza è di due anni).

Resta identico il periodo iniziale di fruizione del regime: il beneficio si ha per cinque periodi di imposta (il periodo di acquisizione della residenza fiscale in Italia più altri quattro) e, se si espatria prima del predetto lustro, si perdono i benefici e si deve restituire tutto con gli interessi (niente sanzioni). Trattasi di un'importante precisazione che, a voler essere pignoli, non esiste nell'attuale ultima versione dell'art. 16, del D.lgs. 147/2015.

Le disposizioni, evidentemente, mirano: da un lato, a diminuire il numero di coloro che fanno il giochetto del trasferimento pro-tempore all'estero solo per rientrare in regime di vantaggio; dall'altro, fidelizzare maggiormente l'impatriato. Anche queste ci paiono misure che vanno giustamente a correggere taluni vulnus presenti nell'odierna legge.

1. L'attività lavorativa deve essere prestata per la

maggior parte del periodo d'imposta nel territorio italiano (e qui, nulla di nuovo)
2. I lavoratori devono essere in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dal lgs. 108/2012 e dal D.lgs. 206/2007.

Trattasi di un'altra importante novità. La norma è emanata per favorire l'impatrio di "soggetti qualificati"; non di "tutti" indistintamente. Ergo, per beneficiare del regime agevolativo, i lavoratori dovranno essere in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione (in sostanza, laurea – anche triennale – riconosciuta in Italia, o altro titolo equipollente).

Da una parte, si cerca di attirare cittadini qualificati in Italia e va benissimo. Dall'altra, però, occorre ricordare che la ratio iniziale del regime impatriati era quella più generale di controbilanciare almeno in parte i nostri "esodati". Restringendo il campo, il governo dimostra chiaramente il suo dissenso rispetto a tale motivazione originale.

Non è inoltre più previsto il c.d. ulteriore quinquennio agevolativo, stabilito per acquisti di immobili in Italia e nascituri. A parziale "ristoro", l'odierno Legislatore ha stabilito una nuova disposizione che prevede una maggiore agevolazione con detassazione del 60% nel caso il lavoratore trasferito in Italia abbia figli minori.

In particolare, la percentuale che concorre alla formazione del reddito complessivo scende al 40% 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 di fruizione del regime, il maggior beneficio è fruito a partire dal periodo di imposta in corso al momento della nascita (o dell'adozione) e per il tempo residuo di fruibilità dell'agevolazione.

Peraltro, la maggiore agevolazione si applica solo 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.

3. Limitatamente ai soggetti che trasferiscono la loro residenza anagrafica nell'anno 2024, il regime si applica per ulteriori tre periodi di imposta 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

In tal caso i redditi, anche negli ulteriori tre periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare.

Questa norma, peraltro, presenta un evidente vulnus: stando così le cose, infatti, chiunque acquisti un'abitazione in Italia a partire dal 1° gennaio 2024, resterà fuori dall'agevolazione e questa discriminazione rispetto a chi acquista la casa nel 2023, ma si trasferisce solo nel 2024, evidentemente, non ha alcun senso.

Un’altra disposizione già esistente, seppure – occorre riconoscerlo – questa volta con una riscrittura che appare più semplice e meno “da interpretare”, concerne esclusivamente quei cittadini italiani, i quali, anche se non iscritti all’AIRE nei tre periodi di imposta precedenti l’impatrio, possono accedere ai benefici se, in tale lasso di tempo, risultavano comunque fiscalmente residenti in un altro Stato, sulla base di quanto previsto da una convenzione contro le doppie imposizioni in vigore (non si parla più, invece, di quegli Stati con i quali è in vigore soltanto un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale).

Nell’idea iniziale, la novella doveva muoversi seguendo un nuovo orientamento nazionale in materia di residenza fiscale, molto vicino a quanto indicato dalle linee guida espresse nel Commentario OCSE. Nuovo orientamento che sarebbe stato in realtà ripreso sin dall’art. 1 (Capo I) del decreto qui in esame. Ebbene, il predetto art. 1 del decreto riscrive, sì, l’art. 2 del TUIR, ma resta davvero molto lontano da quanto era lecito aspettarsi in tema di uniformità normativa a livello OCSE. Semmai, peggiora ulteriormente la già difficile situazione attuale, richiamando l’importanza fondamentale dell’indice di residenza concernente le relazioni familiari. L’unica sostanziale differenza sta nella possibilità per il contribuente di fornire la – comunque non agevole – prova contraria rispetto alla mera iscrizione nelle anagrafi nazionali.

Ciò rimarcato per puro dovere di cronista, l’errore più grave che ha commesso l’estensore della disposizione è ben altro ed è di carattere squisitamente tecnico-tributario. Una delle poche certezze interpretative garantite dall’Agenzia

delle entrate in merito all'attuale regime impatriati era la durata del periodo "pre" e "post" trasferimento della residenza: nel primo caso (pre-residenza), si parlava di periodi di imposta; nel secondo caso (post-residenza), si parlava di anni. Qua il legislatore commette un grave errore e, dopo aver parlato di *"tre periodi d'imposta precedenti il trasferimento"*, cambia inopinatamente visione e parla di *"triennio"*, così aprendo un'autostrada a ulteriori dubbi interpretativi e dando via libera al prossimo ondivago orientamento della giurisprudenza al riguardo. Ci auguriamo davvero che si ponga rimedio a questo pericolosissimo "accidente grammaticale", potenzialmente foriero di enormi problemi pratici, prima della scrittura del testo definitivo.

Ulteriore attenzione va posta sul fatto che si insiste su una norma chiaramente discriminatoria tra cittadini italiani e non: siano essi intra-UE o extra- UE. Intra-UE, poiché è evidente che si crei così un'ingiusta differenziazione tra i diritti dei cittadini italiani rispetto al libero diritto di circolazione e di stabilimento dei restanti cittadini dell'Unione. Extra-UE, perché tutte le convenzioni contro le doppie imposizioni prevedono espressamente che:

"I nazionali di uno Stato contraente, non sono assoggettati nell'altro Stato contraente ad alcuna imposizione e obbligo a essa relativo, diversi o più onerosi di quelli cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali di detto altro Stato che si trovino nella stessa situazione." Orbene, considerato che la normativa convenzionale internazionale prevale su quella domestica, non è (neanche in questo caso) difficile scommettere su futuri lunghi e incerti contenziosi.

Prima di concludere questa analisi, restano peraltro ancora

talune considerazioni da fare.

Francamente, tenuto conto della pletora di documenti di prassi licenziati sulla normativa qui in esame, sarebbe stato lecito attendersi un intervento che cogliesse l'occasione per porre fine alle numerose problematiche connesse con l'odierno testo di legge, che – giova ribadirlo – è abrogato per i "nuovi impatriati 2024", ma resta pienamente in vigore per gli "impatriati attuali" (ossia, in teoria almeno per un decennio ancora). Conseguentemente, i tecnici del MEF avrebbero dovuto mettere mano ai tuttora esistenti dubbi operativi al fine di risolverli, senza obbligare i contribuenti a dover spendere i soldi necessari per più che probabili interpelli (e sempre ammesso che l'Agenzia non eviti di rispondere, accampando la solita scusa dell'interpello inammissibile).

Sicuramente, a seguito dello stralcio di alcune disposizioni nel nuovo testo, sono spariti ad esempio i dubbi concernenti l'eventuale impatrio in "continuità" di rapporto di lavoro tra distaccati italiani e lavoratori stranieri.

Per altro verso, nulla viene chiarito riguardo al problematico requisito (da provare a opera dell'impatriato) della presenza di un "collegamento" tra il trasferimento in Italia e l'inizio dell'attività lavorativa. Si continua a lasciare un'indubitabile autonomia discrezionale in capo all'Amministrazione finanziaria che non avrebbe ragion d'essere, posto che si sta in ogni caso riscrivendo ex novo una norma (dunque, si spera, anche correggendone i precedenti difetti). Tale richiesto "collegamento" non appare sorretto in alcun punto della legge (come abbiamo già avuto modo di scrivere in altre occasioni e come ha anche recentemente ribadito la C.G.T. I di Milano

2587/10/23), essendo meramente frutto di una libera interpretazione dell'Agenzia delle Entrate. D'altronde, in ottica pratica, non avrebbe proprio alcun senso, tenuto conto della ratio della legge. È semplicemente precisato che il reddito agevolabile deve essere quello prodotto in Italia. Da qui a imporre (come requisito sine qua non) che il lavoro in Italia debba iniziare immediatamente dopo il trasferimento, beh, ce ne passa…

Un secondo punto debole del decreto legislativo è quello relativo al differente trattamento tra reddito di lavoro dipendente (e assimilato) e reddito di lavoro autonomo, per quanto concerne l'imponibilità contributiva. Anche su questo, invero, era più che auspicabile un'immediata presa di posizione, modificando in maniera inequivocabile il testo di legge, posto che risulta a tutti incomprensibile per quale motivo il reddito di lavoro autonomo imponibile contributivo sia quello detassato, contrariamente a quello spettante ai lavoratori dipendenti (e assimilati), sulla base degli odierni tracciati della modulistica da compilare (buste paga, CU, Modelli Redditi PF, etc.).

Insomma, due grosse "falle" che restano ancora inopinatamente aperte.

**Odcec Roma*

#consigliodeiministri #leggi #lavoro #bustapaga #redditi #flattax

#fiscalitàinternazionale #impatriati2024