CONTRIBUTI IMPATRIATI l'INPS conferma l'imponibile al netto del reddito esente

scritto da goal | 7 Settembre 2023

di Paolo Soro*

Una delle problematiche originate dalla normativa concernente il regime degli impatriati (art. 16, D.lgs. 147/2015), è stata, fin da subito, quella relativa alla quota di reddito imponibile da prendere in considerazione ai fini del versamento dei contributi previdenziali.

Da un lato (invero, maggioritario in dottrina), si reputava – soprattutto in base a criteri prudenziali – che l'imponibile contributivo da assumere fosse quello "pieno", ossia al lordo dell'esenzione prevista dal regime speciale. Da altro lato, viceversa, si riteneva che il comportamento da adottare fosse quello che prevedeva il calcolo e il conseguente versamento dei contributi sul reddito imponibile valido ai fini fiscali, cioè al netto della predetta esenzione.

Tale seconda tesi (minoritaria) è stata da noi sostenuta in alcuni nostri precedenti contributi editoriali (e-book "Il regime speciale degli impatriati", Fisco e Tasse – Maggioli Editore, gennaio 2023), nonché anche in occasione del recente convegno organizzato a Cagliari dal Gruppo Area Lavoro (18/11/2022, "Organizzazione internazionale del lavoro: conseguenze fiscali e previdenziali"). Ebbene, con la recente circolare 52/2023, l'INPS ha sostanzialmente confermato la tesi da noi espressa.

Nel menzionato contributo editoriale, avevamo avuto modo di rilevare come la norma di favore, inevitabilmente, avrebbe dovuto produrre sostanziali effetti positivi anche in ambito contributivo. In effetti, i versamenti obbligatori previsti

dalla legislazione previdenziale nazionale sono sempre commisurati al reddito prodotto, valido ai fini fiscali (diversamente si porrebbe anche una questione di carattere costituzionale).

In ottica tributaria, relativamente ai beneficiari del regime speciale degli impatriati, il Legislatore ha ritenuto di doversi esprimere nei termini seguenti:

*'**I redditi di lavoro dipendente**, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo… **concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al** 30* [o 50, o 10] *per cento del loro ammontare'.*

Dunque, non si tratta di una sorta di sconto sull'imposta da versare; bensì, di una quota parte di reddito che, per legge, non assume alcuna rilevanza di carattere impositivo. Se, viceversa, la volontà fosse stata quella di prevedere esclusivamente un abbattimento dell'imposta dovuta, pare fin troppo ovvio che la disposizione avrebbe agito "a valle", mediante una diminuzione delle imposte da versare (o una deducibilità di quota parte reddituale); non "a monte", stabilendo una – soltanto – parziale imponibilità del reddito conseguito. Da ciò ne derivava che il reddito da considerare a ogni effetto impositivo (anche contributivo) non poteva che essere quello determinato – nelle misure ridotte – dalla normativa in parola.

A tal proposito, nelle istruzioni diramate dall'Agenzia delle entrate relativamente alla compilazione del Modello Redditi PF, sono stati specificati i correlati codici che debbono essere indicati a seconda del tipo di lavoratore impatriato. In particolare, relativamente al reddito di lavoro autonomo (e di impresa), viene precisato quanto segue.

Nel quadro RE "Redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni", nel quadro RF "Reddito

di impresa in regime di contabilità ordinaria", nel quadro RG "Reddito di impresa in regime di contabilità semplificata", nel quadro RD "Reddito di allevamento di animali e reddito derivante da produzione di vegetali e da altre attività agricole", sono stati inseriti i nuovi codici da riportare nelle caselle «Impatriati art. 16 D. LGS 147/2015»:

- *Il codice 2, per i lavoratori autonomi o titolari di reddito di impresa che si sono trasferiti in Italia dopo il 30 aprile 2019 per dichiarare il reddito prodotto al 30%*
- *Il codice 4, per i lavoratori autonomi o titolari di reddito di impresa che si sono trasferiti in Italia dopo il 30 aprile 2019 in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia, per dichiarare il reddito prodotto al 10%*
- *Il codice 5, per i lavoratori che si sono trasferiti in Italia dopo il 30 aprile 2019 che possiedono la qualifica di sportivo professionista, per dichiarare il reddito prodotto al 50% (codice presente solo nel quadro RE)*

Inoltre, anche i soggetti che percepiscono e dichiarano i loro proventi nel quadro RH "Redditi di partecipazione in società di persone e assimilate, rientrati dall'estero", beneficiano dell'agevolazione. Pertanto, nei righi da RH1 a RH4, nella colonna 11 «rientro dall'estero», indicheranno:

- *Il codice 3, nel caso di soggetto impatriato che ha trasferito la residenza in Italia prima del 30 aprile 2019; in tal caso, nella colonna 4 "quota di reddito", va riportato il 50% del reddito imputato allo stesso*
- *Il codice 4, nel caso di soggetto impatriato che ha trasferito la residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019; qui, nella colonna 4 "quota di reddito", va riportato il 30% del reddito imputato allo stesso*
- *Il codice 5, nel caso di soggetto impatriato che ha*

trasferito la residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019 in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia; nella colonna 4 "quota di reddito", in queste fattispecie va riportato il 10% della quota di reddito imputata allo stesso

- *Il codice 6, nel caso di soggetto che possiede la qualifica di sportivo professionista e ha trasferito la residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019; in tal caso, nella colonna 4 "quota di reddito", va riportato il 50% della quota di reddito imputata allo stesso*

Orbene, è evidente che tutto ciò esplichi necessariamente delle immediate conseguenze in campo contributivo. In merito, nel – citato – nostro contributo editoriale, abbiamo precisato:

'Per quel che concerne il lavoro autonomo e di impresa, ***la circolare numero 102 del 12/06/2003 (successivamente sempre richiamata e confermata), precisa che:***

*"****I contributi previdenziali sono calcolati sulla totalità dei redditi*** *di impresa* ***dichiarati ai fini IRPEF****, prodotti nello stesso anno al quale il contributo si riferisce. È parimenti noto che il rinvio alle norme fiscali legittima l'individuazione dei suddetti redditi in quelli di impresa propriamente detti e in quelli come tali considerati* ***ai sensi e per gli effetti delle varie disposizioni contenute nel TUIR.*** Testo unico delle imposte sui redditi – Wikipedia

In ordine alla concreta individuazione dell'ammontare del reddito di impresa da assoggettare all'imposizione dei contributi previdenziali *si fa presente che* ***deve essere preso in considerazione il totale dei redditi di impresa, così come dichiarato ai fini delle imposte sui redditi.***

A tal riguardo:

- *In riferimento al reddito di impresa in contabilità ordinaria (quadro RF del modello UNICO 2003), la base imponibile si determina sommando l'importo del rigo RF 45 col. 3, con quelli dei righi RF 49 ed RF 52*
- *In riferimento al reddito di impresa in regime di contabilità semplificata, la base imponibile si ottiene sommando l'importo del rigo RG 29 col. 3, con quelli dei righi RG 31 ed RG 35*
- *In relazione, da ultimo, ai redditi di partecipazione in società di persone e assimilate, la base imponibile si ottiene sommando l'importo del rigo RH 12, con quello del rigo RH 15'*

Tale nostra tesi viene oggi confermata dalla menzionata circolare 52/2023, la quale ribadisce:

'In merito all'individuazione dell'ammontare del reddito da assoggettare all'imposizione dei contributi previdenziali, ***nel rinviare alle precisazioni fornite con la circolare n. 102 del 12 giugno 2003****, si fa presente che deve essere preso in considerazione il totale dei redditi d'impresa conseguiti nel 2022, al netto delle eventuali perdite dei periodi d'imposta precedenti a seconda delle diverse percentuali introdotte dalla legge 30 dicembre 2018, n. 145, scomputate dal reddito dell'anno'.*

Viene, poi, espressamente precisato all'uopo dall'Istituto che:

'Nel caso in cui nei quadri RF e RG sia stata barrata la casella "Impatriati – art. 16 D. Lgs. 147/2015", la base imponibile è la stessa individuata ai fini IRPEF'.

Per dovere di esposizione, appare corretto rilevare che detta ultima precisazione è riportata nel capitolo della circolare concernente gli iscritti alle Gestioni Artigiani / Commercianti, ma non viene ribadita pure nel successivo capitolo relativo agli iscritti alla Gestione Separata.

Francamente, peraltro, sarebbe impossibile ammettere la tesi in capo a chi versa l'INPS per aver prodotto reddito d'impresa e negare tale interpretazione a chi invece è obbligato a farlo a seguito di redditi di lavoro autonomo comunque soggetti all'INPS e non alle Casse professionali autonome. Ciò che lascia intendere, al più, un errore di tipo sistematico nella stesura della circolare in parola. In ogni caso, questa nostra ipotesi viene altresì confermata successivamente, allorquando trattando in particolare delle fattispecie di lavoro autonomo, la circolare ribadisce che:

*'**Il contributo dovuto deve essere calcolato sui redditi prodotti e denunciati nei quadri seguenti:***

***Quadro RE (reddito di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni**, indicato nel comma 1 dell'articolo 53 del TUIR): **rigo RE 23** (reddito o perdita delle attività professionali e artistiche) o RE 25 se presenti perdite al rigo RE 24…'*

Come noto, nel rigo RE 23 si indica il reddito già al netto dell'esenzione spettante per il regime speciale degli impatriati.

Tra l'altro, identico ragionamento viene sviluppato dalla circolare anche per i quadri di reddito:

- LM – Sezione I, regime di vantaggio per imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità
- LM – Sezione II, regime forfettario

Premettendo che data la funzione delle circolari atte al chiarimento e spiegazione della norma, le stesse, possono risultare a volte perfettibili; soprattutto in una materia simile, gli aspetti contributivi che concernono tutti i contribuenti obbligati ai pagamenti, necessitano di uniformità e comprensibilità.

Includendo nella riflessione, coloro che versano presso la

Cassa del proprio ordine professionale di appartenenza.

Una volta chiarita – si spera – definitivamente la questione afferente al lavoro autonomo (e di impresa), restano per contro alcune considerazioni da sviluppare in tema di reddito di lavoro dipendente, che permangono tutt'ora inspiegabili e illogiche.

Da quanto qui evidenziato, ne consegue che gli impatriati, i quali producono redditi di lavoro autonomo e di impresa, beneficiano altresì di un obbligo contributivo in misura (ridotta) direttamente proporzionale al reddito effettivamente dichiarato (a parte, ovviamente, le minori imposte da pagare). Tale situazione, peraltro, non si riscontra in maniera analoga nelle fattispecie concernenti gli impatriati che percepiscono redditi di lavoro dipendente e assimilato.

Giova ricordare che, in campo fiscale, il quadro RC, casella "Casi particolari", prevede i seguenti codici per i lavoratori impatriati:

- Il codice 4 (già presente) per i lavoratori impatriati che sono rientrati in Italia dall'estero fino al 29 aprile 2019, per i quali i redditi di lavoro dipendente concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50%
- Il codice 6 per i lavoratori impatriati che sono rientrati in Italia dall'estero a decorrere dal 30 aprile 2019, per i quali i redditi di lavoro dipendente concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 30%
- Il codice 8 per i lavoratori impatriati che sono rientrati in Italia dall'estero a decorrere dal 30 aprile 2019 e che hanno trasferito la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia; in tal caso, i redditi di lavoro dipendente concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 10%

- Il codice 9 per i lavoratori impatriati che sono rientrati in Italia dall'estero a decorrere dal 30 aprile 2019 e in possesso della qualifica di sportivo professionista; in queste ipotesi il reddito da lavoro dipendente e i redditi assimilati concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50%

Dopo di che, precisano le istruzioni:

*'In corrispondenza di ciascun codice, **il reddito di lavoro dipendente dovrà essere indicato nei righi da RC1 a RC3, già nella misura ridotta**'.*

A fronte di ciò, sembra opportuno ritornare per un momento al contenuto dell'odierna circolare 52/2023, la quale rappresenta che:

*'**Per i soci di cooperative artigiane che stabiliscono un rapporto di lavoro in forma autonoma** ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge n. 142/2001, per i quali si applicano le disposizioni del comma 114 dell'articolo 1 della legge n. 208/2015, **la determinazione della base imponibile consiste nel reddito dichiarato nei Righi da RC1 a RC3 – Redditi di lavoro dipendente e assimilati** in colonna 3, in presenza di codice "3" soci cooperative artigiani nella colonna 4'.*

Ciò che parrebbe significare come, in base a un ovvio criterio analogico, anche i contributi dovuti sul reddito di lavoro dipendente dovrebbero essere conteggiati sulla sola quota imponibile determinata sulla base del regime speciale degli impatriati.

Purtuttavia, tenuto conto di come operano i programmi in funzione alla struttura delle buste paga in assenza di specifiche diverse indicazioni diramate dall'INPS, le conseguenze pratiche sono che:

- Il reddito imponibile ai fini tributari (ritenute) è pari alla sola quota parte stabilita dal regime

impatriati

- L’imponibile ai fini previdenziali (contributi) è pari al reddito complessivo “al lordo” dall’esenzione reddituale prevista dal regime impatriati

La descritta situazione, a parere dello scrivente, non pare affatto rispondere alla corretta applicazione del precetto dettato dalla norma di esenzione ex art. 16, D.lgs. 147/2015. In proposito, sarebbe pertanto auspicabile un ulteriore intervento teso a dissipare ogni naturale altro dubbio in ordine alla corretta applicazione della legge dal punto di vista previdenziale.

**ODCEC Roma*