



STUDI COLLEGATI
LINKED LAW FIRMS

ARGENTINA
*Buenos Aires
Cordoba
Mendoza
Rosario
Salta*

AUSTRIA
Wien

BRAZIL
*São Paulo
Rio de Janeiro*

CHILE
Santiago de Chile

CHINA
*Beijing
Shanghai*

COLOMBIA
Bogotá

CZECH REPUBLIC
Prague

ECUADOR
Quito

GREECE
Athens

INDIA
*Mumbai
New Delhi*

IRELAND

MÉJICO
Ciudad de Méjico

PANAMA
Ciudad de Panama

PERÙ
Lima

POLAND
Warszawa

UNITED KINGDOM
London

SWITZERLAND
*Bern
Zurich*

UKRAINA

URUGUAY
Montevideo

VENEZUELA
Caracas

Newsletter n. 1/2024

Il regime dei c.d. “lavoratori impatriati” tra vecchia e nuova disciplina

Con “lavoratori impatriati” si è soliti indicare soggetti che, dopo un periodo di permanenza all'estero, decidono di rientrare in Italia a svolgere la propria attività lavorativa.

Il legislatore italiano, nell'ottica di favorire il rimpatrio di lavoratori provenienti dall'estero, negli anni ha approvato plurime forme di agevolazione. In particolare, sino alla fine del 2023, il regime fiscale di favore era disciplinato dall'art. 16, D. Lgs. n. 147/2015, recentemente abrogato e sostituito dall'art. 5, D. Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209.

Nonostante la menzionata abrogazione, il legislatore ha mantenuta ferma l'operatività per coloro che abbiano trasferito in Italia la residenza anagrafica entro il 31 dicembre 2023, con conseguente possibilità di veder applicata, d'ora in avanti, tanto la precedente quanto l'attuale disciplina¹.

Ciò rende utile approfondire entrambe le versioni del regime dei c.d. “lavoratori impatriati”, in quanto ambedue potenzialmente in grado di disciplinare il trattamento fiscale di questi soggetti.

*

L'analisi del regime degli impatriati deve essere condotta partendo dalla versione regolata dall'art. 16, D. Lgs. n. 147/2015.

Detto articolo prevede un trattamento di favore per i redditi da lavoro dipendente e assimilati, per i redditi da lavoro autonomo e per quelli d'impresa², sempre che:

- a) il lavoratore non sia stato fiscalmente residente in Italia nei due periodi d'imposta precedenti al trasferimento e si impegni a permanere in Italia per almeno due anni (a pena di decadenza);

¹ Invero, in base alla data del rientro, il lavoratore potrà godere del regime agevolato in parola o nella sua formulazione pre-riforma, o nella sua formulazione post-riforma.

² Ma solo per coloro che operano secondo la forma della ditta individuale (cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 33/E del 2020).



- b) il lavoratore trasferisca la propria residenza fiscale in Italia;
- c) l'attività lavorativa sia svolta prevalentemente in Italia;
- d) i redditi siano prodotti in Italia.

In costanza dei suddetti requisiti, i redditi del contribuente godono di detassazione degli stessi pari al 70%³. Ciò significa che, su un reddito annuo pari a 100, la base imponibile su cui calcolare le imposte sarà pari a 30.

Questo beneficio fiscale spetta per cinque anni, decorrenti da quello durante il quale diviene fiscalmente residente in Italia. La durata del regime in esame può essere estesa qualora siano rispettate talune condizioni (tra di esse alternative), rappresentate da:

- I) l'avere almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo, sia se nato prima del trasferimento in Italia, sia se nato in seguito, a condizione che tale presupposto sussista entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione;
- II) l'acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia da parte del lavoratore oppure da parte del coniuge, del convivente o dei figli, anche in comproprietà. In quest'ultimo caso, l'acquisto deve essere realizzato nei dodici mesi precedenti al trasferimento in Italia o successivamente⁴.

Al verificarsi di una delle due ipotesi sopracitate il contribuente può godere di un'estensione temporale del regime di favore per ulteriori cinque periodi di imposta, con detassazione del reddito imponibile pari al 50%⁵. Pertanto, nell'ulteriore quinquennio agevolabile, su un reddito pari a 100 la base imponibile su cui il contribuente vedrà calcolate le imposte sarà pari a 50.

³ Percentuale che si innalza al 90% se il lavoratore trasferisce la propria residenza fiscale in Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna o Sicilia.

⁴ A tal proposito, la circolare n. 33/E del 2020 dell'Agenzia delle Entrate ha specificato che l'acquisizione dell'immobile, se successiva al rientro, possa avvenire entro (e non oltre) i primi cinque periodi di imposta di fruizione del regime e debba permanere per tutto il periodo agevolato.

⁵ Percentuale che si innalza al 90% se il soggetto ha almeno tre figli minorenni o a carico.



In sintesi, la disciplina applicabile a coloro che abbiano trasferito la residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023 comporta una possibile durata del regime agevolativo di 10 anni, con diminuzione della percentuale di detassazione nel tempo.

*

Ben diversa è invece la disciplina introdotta dall'art. 5 del Decreto Legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, che andrà a regolare la tassazione dei soggetti impatriati dopo il 31 dicembre 2023.

In particolare, l'art. 5, cit., prevede che possano fruire del regime agevolativo i redditi di lavoro dipendente e assimilati e i redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni, a condizione che:

- 1) il lavoratore non sia stato fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il trasferimento⁶ e si impegni a risiedere fiscalmente in Italia per un periodo di tempo di almeno quattro anni (a pena di decadenza);
- 2) l'attività lavorativa sia prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato;
- 3) i redditi siano prodotti in Italia;
- 4) il soggetto sia in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione⁷;
- 5) la persona fisica trasferisca la propria residenza fiscale nel territorio dello Stato italiano.

Rispettando tali presupposti, il reddito del lavoratore (entro il limite annuo di 600.000 euro) concorre alla formazione della base imponibile per il solo 50% (con conseguente detassazione dello stesso per il 50%). È possibile

⁶ Per i rientri infragruppo, e cioè per quei rimpatri che interessano i soggetti che operano in Italia per altre realtà del gruppo per cui lavoravano anche all'estero, il requisito minimo di permanenza all'estero si innalza a:

- a) sei periodi d'imposta, se prima del trasferimento all'estero il lavoratore non lavorava per il medesimo datore o per altro soggetto del gruppo;
- b) sette periodi d'imposta in caso contrario.

⁷ Tali requisiti sono definiti dal decreto legislativo 28 giugno 2012, n. 108 e dal decreto legislativo 9 novembre 2007, n. 206.



fruire di una maggior detassazione del reddito prodotto (nella misura del 60%⁸) in caso di:

- trasferimento in Italia con un figlio minore o
- nascita di un figlio ovvero adozione di un minore durante il periodo di godimento del regime agevolativo⁹,

purchè, in entrambe le ipotesi descritte, durante il periodo di godimento del regime di favore il minore risieda in Italia.

Come può notarsi, la normativa recentemente approvata comporta una significativa riduzione della misura dell'agevolazione, che ora incontra anche un limite oltre il quale i redditi subiscono una tassazione secondo le regole ordinarie.

Di più. Ad aver subito una modifica è anche l'estensione temporale del suddetto beneficio, ora pari a cinque anni non prorogabili. Tuttavia, in favore di coloro che trasferiscono la residenza anagrafica in Italia durante il 2024, l'art. 5, cit., prevede che l'agevolazione in esame si applichi per altri tre periodi di imposta qualora l'impatriato sia divenuto proprietario, entro il 31 dicembre 2023 e, comunque, nei dodici mesi precedenti al trasferimento, di un'unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in Italia.

*

Confrontando le due discipline, è agevole evidenziare una restrizione sia dei presupposti applicativi sia della portata dell'agevolazione per i c.d. "lavoratori impatriati".

Nonostante ciò, non può essere negata la convenienza del regime fiscale in parola, che continua a garantire sia verso i soggetti già impatriati nel corso del 2023, sia verso coloro che rientreranno in corso d'anno, vantaggi fiscali di non poco conto.

⁸ E dunque, su un reddito di 100, solo 40 concorrerebbe alla formazione della base imponibile.

⁹ In detta ipotesi, la detassazione al 60% giova al lavoratore dal periodo d'imposta in cui si avvera la condizione di legge fino alla scadenza del tempo residuo di durata del regime.



In ogni caso, è opportuno che il contribuente presti attenzione ai requisiti di accesso al beneficio fiscale, in modo da comprendere in quale casistica egli ricada e quale versione dell'agevolazione debba trovare applicazione nei suoi confronti.

a cura di

Gianluca Pisani

Giovanni Moschetti