

Riforma Fiscale: il regime impatriati

Aprile 2024

In evidenza

A cura di

Lorenzo Carminati

Partner Bernoni Grant Thornton

Come noto, il regime fiscale per gli impatriati è stato introdotto nel nostro ordinamento dall'art. 16 del D. Lgs. n. 147/2015, che inizialmente prevedeva l'esenzione fiscale del 50% per i redditi da lavoro dipendente prodotti in Italia da coloro che trasferivano la residenza fiscale in Italia per i primi cinque periodi d'imposta a partire da quello in cui avveniva il trasferimento. Il beneficio fiscale era applicabile alle persone fisiche in possesso di determinati requisiti, specificamente previsti dalla legge.

L'agevolazione è stata successivamente modificata in senso fortemente positivo. In particolare, l'art. 5 del D. Lgs. n. 34/2019 ha semplificato i requisiti di accesso e ha introdotto la possibilità, al verificarsi di particolari condizioni, di usufruirne fino a 10 anni. Inoltre, sono state modificate le percentuali di esenzione, innalzandole al 70% (addirittura al 90% per chi si trasferiva nelle regioni del sud Italia). Anche la platea dei soggetti interessati è stata ampliata: dopo l'estensione ai lavoratori autonomi, i commi 5-quater e 5-quinquies dello stesso articolo hanno introdotto anche per gli sportivi professionisti l'opportunità di usufruire del regime. In questa nuova formulazione, il regime ha riscosso un indiscutibile successo, contribuendo – insieme al regime **Neo Residenti** – a fare dell'Italia un Paese altamente attrattivo per coloro che desiderano trasferirci la residenza fiscale.

Il decreto attuativo della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale – D. Lgs. n. 209/2023 (“Decreto”), in vigore dal 29 dicembre 2023 – rappresenta per certi aspetti un ritorno al passato.

L'art. 5 del Decreto introduce un nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2024 (“Nuovo Regime”).

Secondo quanto previsto dal Decreto: *“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 prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato [...], entro il limite annuo di 600.000 euro concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare”* ove i lavoratori soddisfino le seguenti condizioni:

1. Si impegnano a mantenere la residenza fiscale in Italia per almeno quattro anni (anziché due previsti dal previgente regime);
2. Non sono stati fiscalmente residenti in Italia ai sensi della normativa italiana o di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi:
 - a nei tre periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento (un anno in più rispetto al previgente regime);
 - b nei sei periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento se non sono stati in precedenza impiegati in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo;
 - c nei sette periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento se, prima del trasferimento all'estero, sono stati impiegati in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo.

3. Prestano l'attività lavorativa nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta;
4. Sono in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione (come definiti dal D. Lgs. n. 108/2012 e dal D. Lgs. n. 206/2007).

Tale agevolazione fiscale è applicabile per cinque periodi d'imposta a partire da quello in cui il lavoratore acquisisce la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2, co. 2 TUIR e non è prorogabile. Condizione indispensabile per poter usufruire di tale regime è il mantenimento della residenza fiscale in Italia per almeno quattro anni.

Circa le maggiori novità, se per la condizione #4 si può parlare di un ritorno alle origini, i punti 2. A) e 2. B) – che possono essere intesi come un sostanziale restringimento rispetto ai soli due anni previsti dal previgente regime – rappresentano in realtà un chiarimento importante: la versione precedente in vigore, infatti, nulla prevedeva in merito all'applicabilità del regime anche a quanti intendono trasferirsi in Italia continuando a lavorare per la stessa società o lo stesso gruppo e tale vuoto normativo ha causato l'insorgere di un notevole contenzioso tra i contribuenti e l'Amministrazione Finanziaria.

Si tenga presente che i redditi coperti dal regime fiscale speciale in esame concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 40 per cento del loro ammontare qualora, oltre al soddisfacimento delle condizioni di cui sopra, il trasferimento in Italia:

- avvenga con un figlio minore;
- sia seguito dalla nascita di un figlio o dall'adozione di un minore di età durante il periodo di fruizione del regime.

Infine, è possibile prorogare il regime per ulteriori tre anni per coloro che, pur avendo trasferito in Italia la propria residenza anagrafica nel 2024, sono diventati proprietari di un'unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in Italia entro il 31 dicembre 2023 e, comunque, nei dodici mesi precedenti al trasferimento.

Il **Nuove Regime**, dunque, pur consentendo una percentuale di esenzione di imposta inferiore rispetto al **Vecchio Regime** (anche se per trasferimenti nel centro-nord con figli la riduzione è modesta) e ponendo condizioni più stringenti per l'accesso, risulta ancora molto attrattivo. Considerando infatti, le aliquote attualmente in vigore, l'esenzione si traduce di fatto, in un'aliquota effettiva pari al 22%-24% (incluse le addizionali regionali e comunali) per i redditi inferiori alla soglia annua dei 600.000 euro.

Le differenze più marcate rispetto al previgente regime sono nei vincoli temporali, per i redditi più alti (e.g., in presenza di Long Term Investment Plan e piani di co-investimento se qualificati come redditi di lavoro dipendente, stock option, RSU, ecc.) e per le figure prive dei requisiti di specializzazione, quali gli sportivi.

È importante ricordare che la nuova norma prevede la possibilità di applicare il **Vecchio Regime** a:

- coloro che hanno trasferito la propria residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023;
- gli sportivi professionisti che hanno stipulato un contratto di lavoro sportivo entro il 31 dicembre 2023.

Infine, tutti coloro che già usufruiscono del Vecchio Regime perché arrivati in Italia in anni precedenti continuano ad usufruirne senza alcuna variazione.

I nostri professionisti rimangono a disposizione per un più dettagliato inquadramento sui temi sopra trattati.



[bgt-grantthornton.it](https://www.bgt-grantthornton.it)

© 2024 Bernoni & Partners - All rights reserved.

"Grant Thornton" refers to the brand under which the Grant Thornton member firms provide assurance, tax and advisory services to their clients and/or refers to one or more member firms, as the context requires. Bernoni Grant Thornton (Bernoni & Partners) is a member firm of Grant Thornton International Ltd (GTIL). GTIL and the member firms are not a worldwide partnership. GTIL and each member firm is a separate legal entity. Services are delivered by the member firms. GTIL does not provide services to clients. GTIL and its member firms are not agents of, and do not obligate, one another and are not liable for one another's acts or omissions.