

Riforma fiscale

Lavoratori impatriati: nuovo regime fiscale

Daniela Ghislandi e Luca Barbieri - ArlatiGhislandi e AG Studi e Ricerche

Per effetto dell'**art. 5**, comma 9, primo periodo del **D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209**, dal 29 dicembre 2023 deve intendersi abrogato l'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, recante norme in tema di regime speciale per lavoratori impatriati. (1)

In materia, è infatti introdotto, a decorrere dal **periodo d'imposta 2024**, un **nuovo**, e significativamente diverso, **regime agevolativo** a favore dei lavoratori impatriati, delineato dall'art. 5 del più sopra citato D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209.

Il presente intervento mira a descriverne il funzionamento, portando in evidenza, ove più opportuno, le differenze con il **previgente regime impositivo**, che **continua a trovare applicazione** nei confronti dei **lavoratori** che abbiano **trasferito la residenza fiscale o anagrafica** (2) **in Italia entro il 31 dicembre 2023**.

Inoltre, sebbene non incidente in modo diretto sul dispositivo configurato dal testé richiamato art. 5 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, non può essere trascurato il dettato di cui all'art. 1 del medesimo decreto legislativo che, a decorrere dal 1° gennaio 2024, ha introdotto una **nuova nozione di residenza fiscale**, sostituendo l'art. 2, comma 2, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

La disciplina dettata dall'**art. 44 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78** (3) con riguardo agli incentivi per il rientro in Italia di ricercatori e docenti

residenti all'estero **non ha subito alcuna modificazione**.

Il presente intervento non prende in esame le disposizioni applicabili nell'ipotesi in cui il soggetto che abbia trasferito la residenza fiscale in Italia abbia stipulato un contratto di lavoro sportivo.

Nuova definizione di residenza fiscale

In tema di mobilità internazionale, il regime fiscale diretto a incentivare il trasferimento in Italia della residenza fiscale di lavoratori residenti all'estero costituisce una misura affatto trascurabile, anche sul piano organizzativo. In tale prospettiva, la nozione di residenza fiscale assume ovviamente un rilievo essenziale.

In ragione della delega conferita con l'art. 3, comma 1, *lett. c*) della legge 9 agosto 2023, n. 111 (4), l'art. 1 sostituisce l'**art. 2, comma 2**, del **Tuir**, stabilendo, a decorrere dal **1° gennaio 2024** (5), 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 la residenza ai sensi del Codice civile (6) o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la mag-

(1) Ove non diversamente precisato, ogni riferimento normativo contenuto nel presente intervento deve intendersi volto al D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209.

(2) Art. 5, comma 9, secondo periodo.

(3) Il D.L. 31 maggio 2010, n. 78 è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

(4) «Nell'esercizio della delega (...) il Governo osserva, oltre ai principi e criteri direttivi generali di cui all'articolo 2, anche i seguenti ulteriori principi e criteri direttivi generali: (...); c) provvedere alla revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche, delle società e degli enti diversi dalle società come criterio di collegamento personale all'imposizione,

al fine di renderla coerente con la migliore prassi internazionale e con le convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni, nonché coordinarla con la disciplina della stabile organizzazione e dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia anche valutando la possibilità di adeguarla all'esecuzione della prestazione lavorativa in modalità agile» (art. 3, comma 1, *lett. c*) della legge 9 agosto 2023, n. 111).

(5) Art. 7, comma 1.

(6) «La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale» (art. 43, comma 2, del Codice civile).

Approfondimenti

gior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente».

Quando si abbia a mente che l'art. 2, comma 2, del Tuir vigente sino al 31 dicembre 2023 prevedeva che «ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile», emergono **differenze di rilievo con la previgente versione** della citata disposizione, in quanto la nuova formulazione della norma:

a) contempla l'eventualità che il soggetto interessato possa **comprovare di essere fiscalmente residente in altro Stato** anche quando risulti **iscritto** per la maggior parte del periodo d'imposta nelle **anagrafi della popolazione residente**. Infatti, è sufficiente che il soggetto dimostri di aver stabilito altrove la residenza, intesa come dimora abituale, ovvero il proprio domicilio;

b) offre una **definizione di «domicilio» diversa** da quella rinvenibile nell'art. 43, comma 1, del Codice civile (7), intendendo con esso «il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona». A tal proposito, è opportuno evidenziare come tale nuovo criterio pare attribuire un rilievo solo secondario ai più concreti e oggettivi interessi economici del contribuente, **privilegiando il ricorso** al più incerto e volubile **criterio delle relazioni personali**;

c) determina, come accennato, il definitivo superamento della presunzione assoluta di residenza in Italia del cittadino italiano che non sia iscritto all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (Aire)

così come per il cittadino straniero che abbia stabilito la propria residenza in Italia, omettendo la cancellazione dall'anagrafe dello Stato di provenienza. (8) Dunque, la vigente norma relega l'**iscrizione all'Aire** al rango di **presunzione relativa**, poiché, a prescindere dall'iscrizione a detta Anagrafe, è posto in capo al contribuente l'onere di dimostrare d'avere effettivamente stabilito la propria residenza fiscale in altro Stato. Per quanto qui d'interesse, a tale orientamento il Legislatore era peraltro già ricorso introducendo l'art. 16, comma 5-ter, del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (9) che, ai fini dell'applicazione del regime fiscale speciale al lavoratore impatriato, aveva appunto ricondotto a presunzione relativa il requisito soggettivo dell'iscrizione all'Aire, ammettendo che il requisito della residenza all'estero per almeno due periodi d'imposta (10) ai fini dell'accesso al regime fiscale speciale potesse essere provato ai sensi della convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi, ove vigente.

Fermo restando quanto sopra, l'iscrizione all'Aire costituisce ancora un elemento di prova rilevante in relazione all'art. 2, comma 2-bis del Tuir, in forza del quale è ritenuto fiscalmente residente in Italia, salvo prova contraria, il cittadino italiano che abbia trasferito la residenza in uno Stato a fiscalità privilegiata compreso nell'elenco di cui al D.M. 4 maggio 1999 (*black list*). (11) Essendo in tal caso presunta in Italia la residenza fiscale, assume certamente rilievo l'assolvimento dell'obbligo d'iscrizione all'Aire di cui all'art. 6, commi 1 e 3, della legge 27 ottobre 1988, n. 470 (12), in quanto l'adempimento di tale obbligo attesta la volontà del soggetto interessato d'instaurare un

(7) Anche nel solco di consolidata giurisprudenza, il domicilio di cui all'art. 43, comma 1, del Codice civile è stato inteso «quale sede principale degli affari e degli interessi economici nonché delle relazioni personali (...), dovendo il concetto di interessi, in contrapposizione a quello di affari, intendersi comprensivo anche degli interessi personali» (Agenzia delle Entrate, circolare 18 agosto 2023, n. 25/E). Il domicilio costituisce dunque una situazione di fatto fondata sulla permanenza in un dato luogo e l'intenzione di ivi abitare in modo stabile, «rivelata dalle consuetudini di vita e dallo svolgimento delle normali relazioni sociali».

(8) Con riguardo all'obbligo di iscrizione all'Aire, è opportuno richiamare altresì il recente disposto di cui all'art. 1, commi 242-243, della legge 30 dicembre 2023, per effetto del quale da una parte è sostituito l'art. 11 della legge 24 dicembre 1954, n. 1228 e dall'altra è inserito l'art. 6, comma 9-ter e 9-quater della legge 27 ottobre 1988, n. 470, introducendo pertanto un nuovo e più severo regime sanzionatorio nei confronti del cittadino italiano residente all'estero inadempiente a detto obbligo.

(9) «I cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani

residenti all'estero (Aire) rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere ai benefici fiscali di cui al presente articolo purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a)» (art. 16, comma 5-ter e art. 5, comma 1, del D.L. 30 aprile 2019, n. 34).

(10) Art. 16, comma 1, *lett. a)* del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147.

(11) All'elenco di Stati a fiscalità privilegiata di cui al D.M. 4 maggio 1999 sono state apportate a più riprese modificazioni, disponendo la cancellazione da detto elenco della Repubblica di Cipro (art. 2 del D.M. 27 luglio 2010), della Repubblica di San Marino (art. 1 del D.M. 12 febbraio 2014) e, infine, della Confederazione svizzera (art. 1 del D.M. 20 luglio 2023).

(12) L'art. 6, commi 1 e 3, della legge 27 ottobre 1988, n. 470 prescrive l'obbligo per il cittadino italiano di dichiarare al competente Ufficio consolare entro 90 giorni:

- di aver trasferito la residenza da un Comune italiano all'estero;
- di aver cambiato la residenza o l'abitazione.

Approfondimenti

effettivo e prolungato nel tempo rapporto con lo Stato estero, senza aver dimora abituale in Italia né qui il centro dei propri interessi, oltre che economici, anche familiari, sociali e morali; (13)

d) continua ad individuare nell'**anno civile** (1° gennaio-31 dicembre) - in luogo dell'anno solare - la condizione per la quale un contribuente può dirsi residente fiscalmente in Italia, confermando che è **residente fiscalmente in Italia** il contribuente che quivi abbia **risieduto per la maggior parte del periodo d'imposta** (e cioè per 183 giorni in un anno ovvero 184 giorni nel caso di anno bisestile). Dunque, il lavoratore che abbia trasferito la residenza fiscale in Italia successivamente al 1° luglio 2024 potrà beneficiare del regime impositivo di favore di cui all'art. 5 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 solo dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2024 e per i quattro periodi d'imposta successivi; (14) infatti, in tal caso i redditi prodotti in Italia nel minore periodo d'imposta - e cioè nel corso del 2024 - e già assoggettati a tassazione ordinaria in Italia in via definitiva saranno soggetti al regime impositivo dello Stato dal quale la residenza fiscale è stata trasferita, avvalendosi del meccanismo del credito d'imposta secondo la normativa fiscale dello Stato estero. (15) Il criterio del **frazionamento del periodo d'imposta** (*split year*) in base al momento in cui la residenza fiscale è effettivamente trasferita trova applicazione solo quando sia espressamente disciplinato da norme convenzionali; (16)

e) stabilisce che nel computo della maggior parte del periodo d'imposta siano **considerate** anche le **frazioni di giorno**.

Dunque, l'art. 2, comma 2, del Tuir ridefinisce, almeno in parte, i criteri mediante i quali appurare se la residenza fiscale sia effettivamente stabilita in Italia. Se fino al 31 dicembre 2023 la residenza fiscale è stata accertata quando la persona fisica sia risultata iscritta nelle anagrafi della popolazione residente ovvero abbia stabilito in Italia il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile, a decorrere dal 1° gennaio 2024 la **residenza fiscale in Italia** è accertata quando la **persona fisica** risulti essere stata **presente in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta**. Tale criterio, di per sé sufficiente, **si aggiunge ai criteri** - distinti e alternativi - già conosciuti dall'Ordinamento e cioè **i)** la residenza ai sensi del **Codice civile** e **ii)** il domicilio nel territorio dello Stato, ora inteso, in virtù di quanto disposto dall'**art. 1 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209**, quale «luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona». (17)

Ad una persona fisica è pertanto attribuita soggettività passiva quando almeno uno di detti criteri sia verificato. Considerato il nuovo art. 2, comma 2, del Tuir, non è detto che l'operazione non comporti effetti dissonanti, anche rispetto ai consolidati orientamenti giurisprudenziali definiti in materia. (18)

Regime fiscale speciale per "impatriati"

Elementi essenziali

Come anticipato, l'art. 5 attribuisce ai lavoratori in possesso di taluni prescritti requisiti che dal periodo d'imposta 2024 (19) **trasferiscano la residenza fiscale in Italia** il diritto a beneficiare dell'applicazione di un regime fiscale agevolati-

(13) All'accertamento della sussistenza di un interesse in Italia del contribuente concorrono vari indicatori di diversa natura, quali, a mero titolo d'esempio, *i)* i movimenti di capitali, *ii)* il patrimonio immobiliare e finanziario di cui il soggetto sia titolare all'estero, *iii)* il luogo di residenza del nucleo familiare, *iv)* le utenze elettriche, idriche e telefoniche nonché *v)* rilevanti partecipazioni in società stabilite in Italia o la titolarità di cariche sociali.

(14) Agenzia delle Entrate, risposta ad interpello del 27 dicembre 2018, n. 136 e risposta ad interpello del 12 febbraio 2019, n. 34.

(15) Considerata la severità del regime impositivo italiano, non è detto che in tal caso il correttivo previsto del credito d'imposta delle imposte versate a titolo definitivo in Italia possa neutralizzare integralmente gli effetti derivanti dall'applicazione di due regimi impositivi nazionali sui redditi prodotti nel corso del periodo d'imposta 2024.

(16) Attualmente, il frazionamento del periodo d'imposta è disciplinato solo con la Confederazione elvetica e (art. 4, paragrafo 4 della Convenzione ratificata con la legge 23 dicembre

1978 n. 943) con la Germania (punto 3 del protocollo alla Convenzione ratificata con legge 24 novembre 1992 n. 459).

(17) Diversamente da quanto precisato dall'art. 2, comma 2, secondo periodo del Tuir, l'art. 43, comma 1, del Codice civile stabilisce che «il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi».

Come precisato dall'Amministrazione finanziaria, non incide sulla nozione di residenza fiscale l'eventualità che il lavoratore impatriato svolga in Italia l'attività di lavoro da remoto, anche quando detta attività sia prestata per un datore di lavoro - o un committente - stabilito in altro Stato (Agenzia delle Entrate, circolare 18 agosto 2023, n. 25/E).

(18) Quando si consideri che è sufficiente che una persona fisica sia presente in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta, è evidente come il ricorso a tale criterio possa essere sfuggente e fors'anche inadatto a rappresentare nel modo migliore la situazione attuale di un soggetto.

(19) Art. 5, comma 8.

Approfondimenti

vo il cui meccanismo giuridico risulta significativamente innovato rispetto all'impianto delineato dall'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015 n. 147 (20), a sua volta vigente, salvo le eccezioni contemplate dall'art. 5, comma 9, nei confronti del contribuente che abbia trasferito la residenza fiscale in Italia entro il 31 dicembre 2023.

Per coloro che entro il 31 dicembre 2023 abbiano **trasferito in Italia la sola residenza anagrafica**, trovano applicazione le disposizioni di cui all'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147. (21)

L'art. 5, comma 1 stabilisce che i redditi di lavoro dipendente - e ad esso assimilati - nonché i redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti o professioni che siano stati prodotti in Italia da un lavoratore che quivi abbia trasferito la residenza fiscale ai sensi del più sopra richiamato art. 2, comma 2, del Tuir concorrono alla formazione del reddito imponibile nella misura del 50% del loro ammontare entro il limite complessivo annuo di 600mila euro. (22)

Il **regime impositivo di favore** può trovare applicazione quando:

1) il lavoratore **non risulti essere stato fiscalmente residente in Italia nei tre periodi d'imposta che precedono il trasferimento della residenza fiscale**. (23) Qualora il lavoratore presti l'attività di lavoro in Italia in favore dello stesso soggetto presso il quale è stato occupato nel periodo trascorso all'estero prima del trasferimento della residenza fiscale ovvero di un soggetto appartenente allo stesso gruppo, il requisito minimo di permanenza all'estero è pari a:

- **sei periodi d'imposta**, nel caso in cui il lavoratore non sia 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, risulti essere stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo.

Al proposito, si considerano appartenenti allo stesso gruppo i soggetti **i)** tra i quali intercorre un rapporto di controllo diretto o indiretto o **ii)** che siano sottoposti al comune controllo, diretto o indiretto, esercitato da altro soggetto (art. 2359, comma 1, n. 1) c.c.);

2) il lavoratore s'impegni a **mantenere la residenza fiscale in Italia per almeno quattro anni**, in luogo di due anni previsti dall'art. 16, comma 1, *lett. a)* del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147;

3) l'**attività lavorativa** è prestata **in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta**. Al riguardo, si consideri che il regime fiscale speciale non può trovare applicazione con riferimento a redditi che il lavoratore abbia prodotto in altro Stato in esecuzione di una trasferta o di un periodo di distacco svolto presso un soggetto distaccatario stabilito in altro Stato. (24) Resta altresì inteso che al regime fiscale di favore può accedere il lavoratore che abbia acquisito la residenza fiscale in Italia anche successivamente alla decorrenza dell'attività di lavoro i cui redditi prodotti saranno assoggettati al regime fiscale speciale,

(20) Per effetto dell'art. 5, comma 9, primo periodo, l'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 è abrogato dal 29 dicembre 2023, sebbene continui a trova applicazione, come detto, con riferimento a coloro che abbiano trasferito la residenza fiscale o anagrafica entro il 31 dicembre 2023.

(21) Art. 5, comma 9, secondo periodo.

(22) L'art. 16, comma 1, del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 prevede che i redditi di lavoro dipendente, assimilati e di lavoro autonomo prodotti in Italia concorrano alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30% del loro ammontare, senza che ai fini dell'applicazione del regime fiscale speciale sia contemplato un limite reddituale complessivo annuo. La concorrenza del reddito è peraltro ridotta alla misura del 10% laddove la residenza fiscale sia effettuata in una delle Regioni seguenti: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia (art. 16, comma 5-bis del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147).

Inoltre, laddove l'ambito d'applicazione del regime fiscale speciale sia prolungato per effetto dell'art. 16, comma 3-bis del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, nel corso degli ulteriori cinque periodi d'imposta i redditi prodotti in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare. Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia al-

meno tre figli minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo, i redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10% del loro ammontare per l'intero periodo di prolungamento del periodo agevolato.

(23) L'art. 5, comma 6, prevede che il requisito della residenza fiscale in altro Stato per un tempo pari ad almeno tre periodi d'imposta precedenti il trasferimento della residenza fiscale in Italia sia accertato, ove riguardi periodi che precedono l'entrata in vigore del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, mediante l'iscrizione all'Aire ovvero in base alla convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi in vigore con lo Stato di provenienza.

A differenza dell'art. 5, comma 1, *lett. b)*, l'art. 16, comma 1, *lett. a)* del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 prevede che il lavoratore non sia stato residente in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento in Italia della residenza fiscale.

(24) Agenzia delle Entrate, circolare 23 maggio 2017, n. 17 e interpello 27 aprile 2022, n. 223. Stando agli orientamenti espressi dall'Amministrazione finanziaria, i redditi non prodotti in Italia sarebbero dunque assoggettati al regime ordinario di tassazione.

Approfondimenti

purché sussista un nesso causale tra lo svolgimento dell'attività di lavoro in Italia e il trasferimento della residenza fiscale;

4) il lavoratore possa vantare un'elevata qualificazione o specializzazione, essendo in possesso:

- di un titolo d'istruzione superiore rilasciato dall'autorità competente dello Stato in cui esso è stato conseguito ed attestante il completamento di un percorso d'istruzione superiore di durata almeno triennale e della relativa qualifica professionale superiore, come rientrante nei livelli 1, 2 e 3 della classificazione Istat delle professioni CP 2011 e smi; il titolo d'istruzione deve essere riconosciuto in Italia (art. 1, comma 1, *lett. a*) del D.Lgs. 28 giugno 2012, n. 108),
- dei requisiti previsti per l'esercizio di professioni regolamentate (D.Lgs. 6 novembre 2007, n. 206).

Giusto quanto sopra, è opportuno evidenziare, seppure in estrema sintesi, che, a differenza di quanto stabilito dall'art. 16, comma 2, secondo periodo del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (25), l'art. 5 non contempla un disciplinamento specifico in relazione ai lavoratori cittadini di uno Stato non comunitario; infatti, il meccanismo giuridico delineato dall'art. 5 trova **applicazione senza distinzione** di sorta nei confronti dei **cittadini italiani** così come dei **cittadini di altro Stato comunitario o non comunitario**.

Come noto, ai fini dell'applicabilità del regime fiscale speciale assume cruciale rilievo l'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria con riferimento alla ravvisabilità di un **collegamento** (documentabile) **tra il trasferimento della residenza fiscale in Italia e l'attività di lavoro** - subordinato od autonomo - quivi svolta dal lavoratore impatriato. (26) Tale **lettura dell'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147**, che ben potrebbe essere **estesa anche all'art. 5 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209**, è stata apertamente **contrastata dalla Corte di giustizia tributaria di primo grado di Milano, sez. X**, che,

con sentenza n. 2587 (27), depositata lo scorso 10 luglio 2023, ha precisato che il disposto di cui all'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 non contempla in alcun modo la necessità di provare la sussistenza di tale collegamento, sì che il regime fiscale speciale può trovare applicazione anche quando l'instaurazione di un rapporto di lavoro sia stato preceduto da un periodo che abbia consentito al lavoratore d'imparare la lingua italiana e attendere alle necessità di natura organizzativa correlate al trasferimento in Italia dell'intero nucleo familiare. La sentenza è infatti fondata su un'interpretazione **letterale del dettato normativo**, secondo il quale i soli presupposti necessari perché il contribuente possa beneficiare del regime fiscale speciale risiedono, nel caso sia invocata l'applicazione dell'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, esclusivamente **i)** nell'esser stato fiscalmente residente in altro Stato almeno dei due periodi d'imposta che precedono il trasferimento in Italia e **ii)** nello svolgimento in Italia dell'attività lavorativa.

Ambito temporale d'applicazione e ipotesi di ulteriore vantaggio

Analogamente a quanto disposto dall'art. 16, comma 3, del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, il regime impositivo di favore trova applicazione nel **periodo d'imposta di trasferimento** della residenza fiscale e nei **quattro periodi d'imposta successivi**. (28)

Qualora la residenza fiscale non sia mantenuta per **almeno quattro periodi d'imposta** il lavoratore decade dal diritto a beneficiare del regime agevolativo e le competenti Autorità provvedono al recupero delle minori imposte versate, comprensive dei relativi interessi maturati. (29)

Fermo restando il **limite complessivo annuo di 600mila euro**, i redditi prodotti in Italia dal lavoratore impatriato che sia in possesso dei necessari requisiti soggettivi **concorrono alla formazione del reddito imponibile** non nell'anzidetta misura del 50% dei redditi prodotti in Italia bensì

(25) «Il criterio di determinazione del reddito di cui al comma 1 si applica anche ai cittadini di Stati diversi da quelli appartenenti all'Unione europea, con i quali sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, in possesso di un diploma di laurea, che hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi ovvero che hanno svolto continua-

tivamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione *post lauream*» (art. 16, comma 2, secondo periodo del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147).

(26) Agenzia delle Entrate, circolare 23 maggio 2017, n. 17, § 3.1 «Aspetti generali».

(27) In *One Fiscale*, Wolters Kluwer.

(28) Art. 5, comma 3, primo periodo.

(29) Art. 5, comma 3, primo periodo.

Approfondimenti

nella più favorevole **misura del 40%** del loro ammontare nell'**ipotesi** in cui:

- il lavoratore abbia **trasferito la residenza fiscale in Italia con un figlio minore**;
- al lavoratore sia **nato un figlio** durante il **periodo** di applicazione del **regime fiscale speciale** ovvero, in concomitanza di detto periodo, il lavoratore abbia **adottato un figlio minore di età**.

Detto regime fiscale di ulteriore favore trova applicazione:

- dal periodo d'imposta in corso al momento della nascita o dell'adozione e per il solo **tempo residuo di fruibilità** del regime fiscale speciale;
- a condizione che il **figlio minore d'età** sia **residente in Italia**.

Regime di imponibilità dei redditi prodotti da lavoratori impatriati Quote percentuali di reddito soggette a imposizione			
Art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147		Art. 5 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209	
30	Trasferimento della residenza fiscale in Italia per il periodo d'imposta in cui esso è perfezionato e per i successivi quattro (art. 16, c. 1)	50	Trasferimento della residenza fiscale in Italia per il periodo d'imposta in cui esso è perfezionato e per i successivi quattro (art. 5, c. 1)
10	Trasferimento della residenza fiscale nelle Regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia per il periodo d'imposta in cui esso è perfezionato e per i successivi quattro (art. 16, c. 5-bis)	40	Quota di reddito imponibile in presenza di un figlio minore d'età (art. 5, c. 4) per il periodo d'imposta in cui esso è perfezionato e per i successivi quattro; ove il minore sia nato dopo il trasferimento, il regime di ulteriore favore si applica dal periodo d'imposta in corso alla nascita e per i residui periodi d'imposta soggetti al regime fiscale speciale (art. 5, c. 4)
50	Estensione temporale del regime fiscale speciale per 5 ulteriori periodi d'imposta (art. 16, c. 3-bis)	50	Estensione per tre ulteriori periodi d'imposta per il lavoratore che trasferisca la residenza fiscale nel 2024 ove sia divenuto proprietario di un'unità immobiliare entro il 31 dicembre 2023 e comunque nei dodici mesi che precedono il trasferimento (art. 5, c. 10)

L'art. 5, comma 10, prevede che nei confronti di coloro che trasferiscano la residenza fiscale entro il 31 dicembre 2024, il regime fiscale speciale trovi applicazione per **ulteriori tre periodi d'imposta**, oltre ai cinque periodi d'imposta previsti nella generalità dei casi, a condizione che il **contribuente sia divenuto proprietario**, entro la data del 31 dicembre 2023 e, comunque, nei 12 mesi che precedono il trasferimento, di un'**unità immobiliare** di tipo residenziale adibita ad abitazione principale **in Italia**. Durante l'anzidetto ulteriore periodo di applicazione del regime fiscale di favore, i redditi prodotti in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare.

Diversamente da quanto previsto dall'art. 16, comma 3-bis del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, l'art. 5 non contempla la possibilità di un prolungamento dell'ambito temporale d'applicazione del regime fiscale speciale fiscale una volta che sia trascorso il quinto periodo d'imposta dal trasferimento della residenza fiscale in Italia.

Ipotesi di deroga

Il regime fiscale speciale di cui all'**art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147** trova ancora applicazione nei confronti dei lavoratori che **entro il 31 dicembre 2023** abbiano **trasferito la residenza anagrafica in Italia**. La possibilità di beneficiare del regime fiscale speciale è dunque estesa a coloro i quali abbiano sì provveduto ad iscriversi nell'anagrafe della popolazione residente (30), stabilendo la dimora abituale in un Comune italiano, ma non necessariamente per la maggior parte del periodo d'imposta 2023.

Abrogazioni

Oltre ad abrogare l'**art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147** in forza dell'art. 5, comma 9, a decorrere dal 29 dicembre 2023 è altresì disposta l'abrogazione dell'**art. 5, comma 2-bis del D.L. 30 aprile 2019, n. 34** regolante l'esercizio dell'opzione per l'applicazione del più favorevole regime fiscale speciale in vigore dal 1° maggio

(30) Legge 24 dicembre 1954, n. 1228 e D.P.R. 30 maggio 1989, n. 223.

2019 da parte di lavoratori italiani iscritti all'Aire o cittadini di altro Stato dell'Unione europea che abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia entro il 31 dicembre 2019 e che a tale data risultavano già essere beneficiari del regime impositivo di cui al citato art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 nell'assetto vigente al 30 aprile 2019.

L'anzidetta abrogazione comporta pertanto che coloro i quali abbiano beneficiato del **regime fiscale speciale nel periodo d'imposta 2019** e per i **quattro periodi d'imposta successivi non possano esercitare l'opzione** di cui al citato art. 5, comma 2-bis del D.L. 30 aprile 2019, n. 34, che **invece continuerà a produrre i propri effetti** sino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2027 con riferimento, ad esempio, a **coloro che l'abbiano esercitata entro il 30 giugno 2023** in osservanza delle istruzioni impartite dall'Amministrazione finanziaria con Provvedimento 3 marzo 2021, n. 60353. (31)

Quadro di sintesi delle disposizioni incentivanti il trasferimento della residenza fiscale in Italia

Se a decorrere dal **periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2024**, l'art. 5 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 abroga e sostituisce l'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, introducendo nell'Ordinamento un **nuovo, e meno favorevole, regime fiscale speciale** per il lavoratore che trasferisca in Italia la residenza fiscale ai sensi dell'art. 2, comma 2, del Tuir, è comunque **opportuno precisare** che:

a) colui il quale benefici dell'applicazione del più favorevole regime fiscale speciale di cui all'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, potrà, a conclusione del quinto periodo d'imposta soggetto a detto regime fiscale invocare l'applicazione dell'art. 16, comma 3-bis del richiamato D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 e **prolungare** l'ambito d'applicazione del regime fiscale agevolato **per ulteriori cinque periodi d'imposta a condizione** che:

- il lavoratore abbia almeno un **figlio minorenn**e o a carico, anche in affido preadottivo ovvero

- sia divenuto **proprietario di almeno un'unità immobiliare** di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento della residenza fiscale in Italia o nei 12 mesi che hanno preceduto il trasferimento stesso. È stabilito che l'unità immobiliare possa essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.

La **procedura** e gli **adempimenti** richiesti ai fini del **prolungamento del periodo fiscalmente agevolato** sono stati individuati dall'Agenzia delle Entrate con il già richiamato Provvedimento 3 marzo 2021, n. 60353. Durante gli ulteriori cinque periodi d'imposta i redditi prodotti in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al:

- 50% del loro ammontare,
- 10% del loro ammontare nell'ipotesi in cui il lavoratore abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo;

b) non è apportata alcuna modificazione al meccanismo di funzionamento del regime fiscale speciale di cui hanno titolo a beneficiare **docenti e ricercatori** che trasferiscano la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 44 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 e da ultimo modificato in forza dall'art. 5, comma 4, del D.L. 30 aprile 2019, n. 34. Tale **regime fiscale agevolativo, sensibilmente più vantaggioso** del regime fiscale disciplinato sia dall'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 che dall'art. 5 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209, non contempla alcun limite reddituale ai fini della propria applicazione, che è previsto possa addirittura estendersi per tredici periodi d'imposta nell'ipotesi in cui il ricercatore o il docente trasferitisi fiscalmente in Italia abbiano almeno tre figli minori d'età o a carico, anche in affido preadottivo. (32)

(31) «Modalità di esercizio dell'opzione ai fini della proroga del regime previsto per i lavoratori impatriati, di cui all'articolo 5, comma 2-bis, del decreto-legge del 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, come modificato dall'articolo 1, comma 50, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, da parte dei lavoratori dipendenti e dei lavoratori autonomi» (Agenzia delle Entrate, Prov. n. 60353/2021).

(32) Art. 44, comma 3-ter, terzo periodo del D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

Al proposito, si consideri altresì che per effetto dell'art. 44, comma 1, del D.L. 30 aprile 2010, n. 78 «ai fini delle imposte sui redditi è escluso dalla formazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo il novanta per cento degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che, in possesso di titolo di studio universitario o equiparato e non occasionalmente re-

Approfondimenti

Alla luce di quanto sopra e fermo restando quanto testé precisato con riguardo a docenti e ricercatori, può dunque accadere che il **sostituto d'imposta** sia tenuto all'**applicazione di più regimi fiscali speciali**, distinguendo l'ipotesi in cui il lavoratore abbia trasferito la residenza fiscale:

- successivamente al 31 dicembre 2023 (art. 5, commi 1-8), prestando attenzione all'ipotesi in cui il trasferimento sia stato perfezionato nel corso del periodo d'imposta 2024, poiché in tal caso trova applicazione l'art. 5, comma 10;
- entro il 31 dicembre 2023 (art. 16, commi 1 e 2 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 e art. 5, comma 9). Tale categoria di lavoratori ha altresì la possibilità di prolungare l'ambito temporale d'applicazione del regime fiscale agevolato per ulteriori cinque periodi d'imposta ai sensi del-

l'art. 16, comma 3-*bis* del D.Lgs. 10 settembre 2015, n. 147, sempre che si tratti di lavoratori che abbiano trasferito la residenza fiscale successivamente al periodo d'imposta 2019.

Il regime fiscale di cui all'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 trova altresì applicazione a condizione che nel corso del periodo d'imposta 2023 il lavoratore abbia trasferito la sola residenza anagrafica. Peraltro, stando all'impianto normativo attualmente vigente, a conclusione del quinto periodo d'imposta, il lavoratore potrà optare per il prolungamento del regime fiscale speciale ai sensi dell'art. 16, comma 3-*bis* del citato D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, sì che detto regime fiscale di favore possa trovare applicazione sino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2033.

sidenti all'estero, abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi e che vengono

a svolgere la loro attività in Italia, acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato».