

# Rientro di personale qualificato: nuove determinazioni tra novità e conferme

di Cesare D'Attilio (\*)

Importanti novità e conferme per temi di grande attualità: il c.d. rientro dei cervelli in Italia e il reshoring.

## Premessa

Nel Decreto legislativo di attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale approvato dal Governo in esame preliminare in data 16 ottobre 2023 vi sono importanti novità e conferme con riguardo al tema del rientro dei cervelli in Italia. In particolare, si è discusso sul Documento programmatico di bilancio e sul Decreto legislativo legato all'attuazione della delega fiscale che riguarderà *in primis* l'ambito delle aziende: si parla dell'introduzione del *Global minimum tax* per le multinazionali e delle aziende che fanno *reshoring* e riportano la produzione in Italia nonché del rientro dei cervelli.

## Rientro di personale qualificato

Il "rientro dei cervelli" ha avuto un *trend* positivo ed efficace in quanto nel corso degli ultimi anni ha permesso il rientro in patria di un buon numero di lavoratori. Il nuovo testo normativo sembra restringere l'ambito di applicazione sia sotto il profilo qualitativo che quantitativo tornando a parlare di "cervelli" ossia personale più qualificato e che ha conseguito titoli di studio più elevati e non più "di lavoratori". *In primis* si assiste dunque ad una restrizione dell'ambito di applicazione dell'incentivo fiscale per coloro i quali trasferiscono la residenza fiscale in Italia a partire dal 1° gennaio 2024 (1) in quanto ne beneficerebbero solo i redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilabili a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo con esclusione dei redditi d'impresa. In aggiunta lo

sconto IRPEF per i lavoratori c.d. impatriati si fermerà al 50% (2) del reddito imponibile a partire dal periodo d'imposta 2024 e il reddito potenzialmente agevolabile avrà quale tetto massimo un reddito di euro 600.000. Inoltre, altro importante aspetto è relativo alla restrizione dell'ambito di applicazione della normativa con riguardo ai soggetti c.d. impatriati: sarà necessario aver mantenuto per i tre anni precedenti al trasferimento in Italia la residenza fiscale all'estero (3) nonché il lavoratore dovrà impegnarsi a risiedere fiscalmente nel territorio italiano per almeno 5 anni (4).

Nella precedente normativa, invece, era necessario aver mantenuto la residenza all'estero per 2 anni e la permanenza in Italia doveva essere anch'essa di 2 anni.

A tali requisiti si aggiunge che si dovrà svolgere attività lavorativa per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio italiano e con riguardo all'attività svolta in Italia la medesima

### Note:

(\*) *Dottore commercialista in Lecco*

(1) Le vecchie disposizioni dovrebbero continuare a rimanere in vigore per i soggetti che abbiano trasferito la propria residenza fiscale in Italia nell'anno 2023.

(2) Lo sconto IRPEF attualmente previsto per i lavoratori c.d. impatriati è pari al 70% con previsione del 90% nei casi più agevolati.

(3) Per i contribuenti che non risultano essere iscritti all'AIRE per il periodo trascorso all'estero si conferma che la medesima potrà essere dimostrata sulla base della "Convenzione contro le doppie imposizioni con il Paese estero".

(4) L'agevolazione dovrà essere restituita, comprensiva di interessi, qualora coloro che sono rientrati dall'estero non mantengono la residenza fiscale nei 5 anni.

dovrà essere svolta in virtù di un nuovo rapporto di lavoro con un soggetto diverso rispetto a quello per cui il lavoratore era impiegato all'estero nonché per quelli appartenenti al suo stesso gruppo.

Infine, il lavoratore deve essere in possesso dei requisiti di elevata qualificazione e specializzazione (5). Al fine di comprendere chi sono effettivamente tali lavoratori si può fare riferimento quanto previsto dai D.Lgs. n. 206/2007 e n. 108 del 28 giugno 2012: quest'ultimo, recependo la Direttiva europea 2009/50/CE, ha previsto che tale requisito ricorre nelle ipotesi di:

- “Conseguimento di un titolo di istruzione superiore rilasciato da autorità competenti nel Paese dove è stato conseguito che attesti il completamento di un percorso di istruzione superiore di durata almeno triennale e della relativa qualifica professionale superiore, rientrante nei livelli 1 (legislatori, imprenditori e alta dirigenza), 2 (professioni intellettuali, scientifiche e di elevata specializzazione) e 3 (professioni tecniche) della classificazione ISTAT delle professioni CP 2011, attestata dal Paese di provenienza e riconosciuta in Italia;
- Possesso dei requisiti previsti dal Decreto legislativo 6 novembre 2007, n. 206, limitatamente all'esercizio delle professioni ivi regolamentate”.

A differenza di quanto previsto in precedenza i nuovi incentivi fiscali non sarebbero più destinati ai soggetti che rientrano dall'estero per svolgere attività d'impresa in quanto, come anticipato, i redditi d'impresa non rientrano tra quelli destinatari di incentivi fiscali. Importante conferma riguarda la fruizione del beneficio fiscale per 5 anni d'imposta anche se, rispetto alla precedente normativa, non si fa più riferimento alla proroga della loro applicazione per altri 5 anni per particolari casi quali presenza di prole minorenni o a carico al rientro in Italia o acquisto di un immobile di tipo residenziale. L'agevolazione fiscale sarà ottenuta dal lavoratore o formulando una richiesta scritta al datore di lavoro che provvederà con l'applicazione della detassazione oppure, in caso di mancata presentazione della richiesta, direttamente nella dichiarazione dei redditi (6).

## Esclusioni

Le nuove modifiche non verranno applicate per i docenti e i ricercatori che rientrano dall'estero

Vengono previsti importanti incentivi a favore del trasferimento in Italia delle attività economiche, il c.d. *reshoring*.

per i quali continua a trovare applicazione la precedente normativa ossia la possibilità di abbattere l'IRPEF fino al 90%.

Esclusi dalle agevolazioni i calciatori ad eccezione di coloro che hanno in essere contratti stipulati

entro il 31 dicembre 2023: trattasi di una miniclausola di salvaguardia che garantisce l'applicazione delle regole attuali per i rapporti di lavoro sportivo che hanno formalizzato un contratto entro la fine del 2023.

Tale importante ridimensionamento della norma con riguardo alle persone fisiche comporterà altresì un ridimensionamento dei soggetti che usufruiranno della stessa negli anni a venire.

## Reshoring

D'altro canto, vengono previsti importanti incentivi a favore del trasferimento in Italia delle attività economiche, il c.d. *reshoring*: secondo il nuovo testo normativo, a loro sarà destinato un dimezzamento dell'imponibile IRES o IRPEF (a seconda dei casi) e l'esenzione dall'IRAP per 5 anni con la condizione di non delocalizzare nuovamente le attività per 10 anni dal ritorno in Italia. In particolare, il regime di favore nei confronti delle imprese prevede una non imponibilità del reddito nella misura del 50% relativamente ai redditi che derivano da attività di impresa e dall'esercizio di arti o professionali prevedendo altresì specifiche regole di decadenza, anche per annualità pregresse, ove il contribuente non detenga la propria residenza per i 5 anni successivi al rientro in Italia fruendo delle agevolazioni.

Salvo modifiche del testo, verranno previsti dei regimi di vantaggio complementari che affiancheranno l'aliquota ordinaria al 24% nonché si presume una tassazione ridotta per le imprese che adopereranno parte del reddito per nuove assunzioni e investimenti.

### Note:

(5) Nella precedente normativa non vi era alcuna distinzione con riguardo all'attività svolta dai lavoratori.

(6) Le nuove modifiche non verranno applicate per i docenti e i ricercatori che rientrano dall'estero per i quali continua a trovare applicazione la precedente normativa ossia la possibilità di abbattere l'IRPEF fino al 90%. La misura che consente a tale categoria di abbattere l'IRPEF fino al 90% non rientra tra quelle abrogate espressamente dal Decreto legislativo sul fisco internazionale.

Inoltre, a partire dal 1° gennaio 2024 con la nuova legge di bilancio entrerà in vigore la *Global minimum tax* (un livello di imposizione fiscale minimo a livello globale) con un'aliquota effettiva al 15% elaborata in sede di OCSE per le multinazionali che hanno un fatturato annuo consolidato superiore ai 750 milioni di euro al fine di ridurre le distorsioni dovute ai differenti livelli di tassazione nei Paesi (7). Il Governo sta valutando, inoltre, sconti fiscali per quelle multinazionali che hanno stabilimenti produttivi sul territorio nazionale ovvero investono per lo sviluppo del Paese. Altro aspetto che ha interessato sia le persone giuridiche e le imprese in senso lato è l'intervento sui criteri di residenza fiscale. Per le persone fisiche viene eliminata la presunzione assoluta di residenza fiscale (dequalificandola in presunzione relativa) quale conseguenza dell'iscrizione della persona fisica alle relative anagrafi della popolazione residente per la maggior parte del periodo d'imposta: il contribuente può fornire quindi la prova contraria con riguardo al suo effettivo domicilio. Altra importante novità riguarda una più precisa delimitazione del concetto di "centro degli interessi vitali" per cui si intende il luogo ove si sviluppano principalmente le relazioni personali, familiari e successivamente gli interessi e affari di natura lavorativa ed economica. Con riguardo al tema della residenza delle persone giuridiche si sostituisce il riferimento alla sede dell'amministrazione e si parla ora di "sede di direzione effettiva", in linea con le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni, ossia la continua e coordinata assunzione di decisioni strategiche riguardanti l'impresa nella sua interezza nonché di "gestione ordinaria dell'attività" per cui si intende il continuo e coordinato compimento di atti della gestione corrente. Viene, infine, eliminato il nesso al criterio dell'oggetto principale dell'impresa.

Ma con riguardo a coloro che rientrano in Italia entro il 31 dicembre 2023? Una importante modifica al decreto riguarda lo sconto IRPEF al 70% per chi entro la fine del 2023 sposta la residenza anagrafica in Italia (8), che diventa al 90% per chi si trasferisce al Sud (per gli autonomi è prevista anche l'esenzione IRAP).

Nel corso dei primi giorni di dicembre, dopo il via libera delle commissioni parlamentari sul

Si sostituisce il riferimento alla sede dell'amministrazione e si fa riferimento a "sede di direzione effettiva", in linea con le convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni.

Decreto legislativo in materia di fiscalità internazionale, il Governo è al lavoro a seguito delle richieste di modifica avanzate dai senatori e deputati sul testo dell'art. 5 del Decreto legislativo in materia proprio di rientro dei cervelli. Di seguito si analizzano alcuni dei punti trattati.

*In primis* è stato richiesto un regime agevolativo nei confronti di coloro che trasferiscono la residenza anagrafica in Italia nel 2024 e acquistano un immobile: chi acquista casa esprime chiaramente la volontà di restare in Italia e pertanto è allo studio l'introduzione di un regime agevolato al 50% con formula del 3+3. Ulteriore aspetto di rilevante importanza è la previsione di un regime fiscale più vantaggioso per chi rientra nel nostro Paese con figli minori o per chi diventa genitore in Italia dopo aver riportato la sua residenza nel Belpaese: al vaglio una detassazione maggiorata al 60% o al 70%.

Altro possibile intervento riguarda l'estensione del regime agevolato anche al lavoratore che trasferisce la residenza in Italia e continua a lavorare per il medesimo soggetto o per lo stesso gruppo per il quale lavorava prima del trasferimento. È stata inoltre avanzata richiesta che il limite stabilito dei 600 mila euro dei redditi prodotti in Italia sia da valutare su base annuale. Con riguardo agli ingaggi di atleti professionisti le commissioni hanno suggerito di riconoscere alle Società, con riguardo agli impieghi sportivi instaurati a partire dal 1° gennaio 2024, un'agevolazione a condizione che le stesse siano in regola con gli obblighi fiscali e contributivi con i relativi adempimenti. Le novità, a parere dello scrivente, non si fermeranno a quelle approfondite nel corso del presente articolo, ma data la notevole importanza e coinvolgimento di numerosissime persone e famiglie proseguiranno incessantemente anche nei prossimi mesi. Moltissimi potenziali lavoratori "impatriati" hanno promesso ferme battaglie pur di vedersi riconosciuti i loro diritti maturati nel corso degli anni con il loro lavoro all'estero.

#### Note:

(7) La norma recepisce la Direttiva europea relativa a questa particolare materia fiscale seguendo l'approccio comune condiviso a livello G20 e OCSE.

(8) La residenza anagrafica differisce dalla residenza fiscale in quanto quest'ultima richiede un *iter* più lungo ossia di 183 giorni affinché si concretizzi lo spostamento.