

Impatriati, chi sfora il «de minimis» non perde in toto l'agevolazione

Controlli e liti

Il Fisco insiste a contestare il superamento del plafond previsto per gli aiuti di Stato

Ma ciò non può far decadere integralmente il beneficio: il limite vale come franchigia

Fabrizio Cancelliere
Alessandro Germani

Prosegue il massiccio ed esteso filone accertativo, degli uffici periferici, in tema di contestazione dello splafonamento del massimale previsto per il "de minimis" da parte dei soggetti che hanno fruito del regime per gli impatriati (si veda Il Sole 24 Ore del 12 dicembre 2025). Si tratta del regime inizialmente introdotto dalla legge 238/2010, e poi riproposto (con modifiche) dapprima nell'articolo 16 del Dlgs 147/2015 e infine nel nuovo articolo 5 del Dlgs 209/2023, ma sempre con il medesimo obiettivo: incentivare il rientro in Italia di talenti e professionalità attraverso una parziale detassazione dei redditi prodotti sul territorio nazionale. Un meccanismo semplice e automatico, che – salvo casi particolari – non richiede alcuna valutazione preventiva del Fisco: se ricorrono i presupposti, l'agevolazione si applica, previa richiesta al datore di lavoro o autoliquidazione in dichiarazione.

Eppure, l'agenzia delle Entrate ha iniziato a contestare il beneficio, in capo agli impatriati titolari di

reddito da lavoro autonomo o d'impresa, in quanto presunti colpevoli del superamento del plafond previsto dal regolamento Ue 2831/2023 (che ha sostituito le precedenti edizioni 1998/2006 e 1407/2013) per gli aiuti di Stato di cui all'articolo 107(1) del Tfue. Una posizione che, al di là del merito sulla qualificazione della misura come aiuto di Stato – aspetto tutt'altro che pacifico –, presenta un vizio censurabile sul piano quantitativo.

Il punto è questo: anche a voler ritenere applicabile la disciplina "de minimis" al regime degli impatriati, il superamento del plafond massimo previsto nell'arco di tre esercizi finanziari (prima 200.000 euro, poi elevato dal 2023 a 300.000 euro) non può mai comportare la decadenza integrale dall'agevolazione. Lo chiarisce l'articolo 3, paragrafo 7, del regolamento stesso, e lo ha ribadito la Corte di giustizia Ue nella sentenza del 28 ottobre 2020 (causa C-608/19): il contribuente ha il diritto di fruire del beneficio fino a concorrenza del plafond (che quindi funziona come franchigia e non come soglia), rinunciando solo alla parte eccedente.

Il Consiglio di Stato, con la sentenza 2792 del 7 aprile 2021, seppur riferita a un'agevolazione diversa, ha fatto propria questa lettura – sul piano sostanziale – compiendo peraltro un passo ulteriore: l'ente pubblico concedente non ha la facoltà, bensì l'obbligo di consentire al beneficiario di ricalibrare l'aiuto per rientrare nel massimale. Una logica di tutela dell'affidamento che non lascia spazio ad automatismi punitivi.

Del resto, la stessa agenzia delle Entrate ha – da un certo punto in poi

– recepito questa impostazione nel modello Redditi persone fisiche 2024 (anno d'imposta 2023), introducendo al rigo RE21 la possibilità per il contribuente di escludere volontariamente una quota di reddito dall'agevolazione, al fine di ricondurre la posizione entro i limiti imposti dal regime "de minimis", alla stregua di una franchigia. Una manifestazione di coerenza tardiva, ma significativa, come tale da riconoscere anche per gli anni passati, stante la coincidenza di contesto normativo, pena l'emersione di evidenti ingiustificate discriminazioni. E non dovrebbe spostare i termini della questione la sentenza della Cassazione (20921/2025), secondo cui gli aiuti "de minimis" sono tollerati a condizione che il contribuente che se ne avvale non ecceda il relativo massimale: la posizione fa riferimento al regolamento precedente 1998/2006, che effettivamente prevedeva che in caso di splafonamento l'esenzione era negata in toto, ma che poi è stata sostituita – in senso più favorevole – dal regolamento 2831/2023.

Sul fronte sanzionatorio, il quadro è ancora più netto. Al tempo in cui i contribuenti hanno applicato il regime, il quadro di incertezza interpretativa risultava evidente, in quanto non era affatto pacifico (e secondo alcuni non lo è ancora) che la misura integri un aiuto di Stato "selettivo" ex articolo 107 del Tfue: lo stesso regime si applica trasversalmente a tutti i lavoratori impatriati, senza distinzioni di settore, e la Commissaria europea alla concorrenza, rispondendo a un'interrogazione parlamentare nel 2019 (n. E-002224/2019), aveva escluso che la misura sollevasse questioni in materia di aiuti di Stato.

Peraltro, era e rimane controverso se il regolamento 1407/2013 (poi 2831/2023) – che testualmente si applica «agli aiuti concessi alle imprese» – possa estendersi ai lavoratori autonomi, soggetti che tipicamente non operano in forma d'impresa né incidono significativamente sugli scambi intra-Ue.

A conferma del permanere di questi dubbi, di recente è stata presentata una nuova interrogazione parlamentare (la n. 5-04717 del 25 novembre 2025), motivata espressamente dai «dubbi interpretativi in sede applicativa e giurisprudenziale» che generano tuttora incertezza tra contribuenti, amministrazioni e giudici tributari. Pertanto, se ancora ad oggi si è percepito il bisogno di interpellare il Governo, è difficile sostenere che la posizione fosse certa per il contribuente al momento dell'autoliquidazione negli anni passati.

Ricorrono dunque i presupposti dell'esimente di cui all'articolo 6, comma 2, del Dlgs 472/1997, che di applica le sanzioni in presenza di «obiettiva condizione di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria»; condizione che, peraltro, nella fattispecie in esame, è accentuata dalla mancanza di riferimento al regime "de minimis", sia nella normativa istitutiva (almeno per la versione prevista dall'articolo 16, Dlgs 147/2015) che nella circolare esplicativa rilasciata dall'agenzia delle Entrate (17/E/2017). L'auspicio è dunque che gli uffici, nella gestione delle eventuali richieste di adesione, aprano al riconoscimento del meccanismo di franchigia anche per gli anni passati, o quantomeno disapplichino le sanzioni.

I casi risolti

LA SITUAZIONE	LA SOLUZIONE
Massimale «de minimis»: soglia o franchigia L'agenzia delle Entrate contesta a un consulente impatriato il superamento della soglia "de minimis" di 200.000 euro e recupera a tassazione l'intero reddito agevolato nel triennio 2020-2022.	Il recupero totale appare privo di fondamento giuridico. In tema di "de minimis", la Corte Ue (C-608/19) e il Consiglio di Stato (2792/2021) hanno chiarito che il contribuente ha diritto a fruire del beneficio fino alla soglia, rinunciando solo alla quota eccedente.
Rigo RE21 in funzione dal 2023: estensione agli anni precedenti Dal periodo d'imposta 2023 il modello Redditi consente di escludere volontariamente una quota dal regime impatriati per restare sotto la soglia "de minimis". Chi ha dichiarato i redditi negli anni precedenti, però, non disponeva di questo strumento.	L'introduzione del rigo RE21 solo dal 2023 conferma che prima tale facoltà non esisteva nella prassi dichiarativa. Tuttavia, la normativa di riferimento non è mutata, quindi si dovrebbe accordare tale possibilità, in adesione, anche per gli anni pregressi.
Lavoratore autonomo qualificato come impresa Un architetto impatriato riceve uno schema d'atto con cui l'ufficio applica i limiti del "de minimis" del regolamento Ue 2023/2831, qualificandolo come «impresa» in base alla normativa unionale sugli aiuti di Stato.	Il regolamento si applica alle "imprese", concetto in cui gli autonomi privi di struttura organizzata non rientrano necessariamente. Peraltro nell'interrogazione parlamentare E-002224/2019 erano stati esclusi i profili di aiuto di Stato selettivo.
Sanzioni da disapplicare per incertezza normativa A un medico rientrato dall'estero nel 2023 vengono irrogate sanzioni per aver fruito del regime impatriati oltre la soglia "de minimis". L'ufficio ritiene che la norma fosse chiara e che il contribuente avrebbe dovuto autolimitare il beneficio.	Le sanzioni vanno annullate. L'articolo 6, comma 2, del Dlgs 472/1997 esclude la punibilità in caso di obiettiva incertezza normativa, come confermato dal perdurare del dibattito tra gli operatori, che ha portato anche di recente a una nuova interrogazione parlamentare.

© RIPRODUZIONE RISERVATA