

**Paolo Soro**

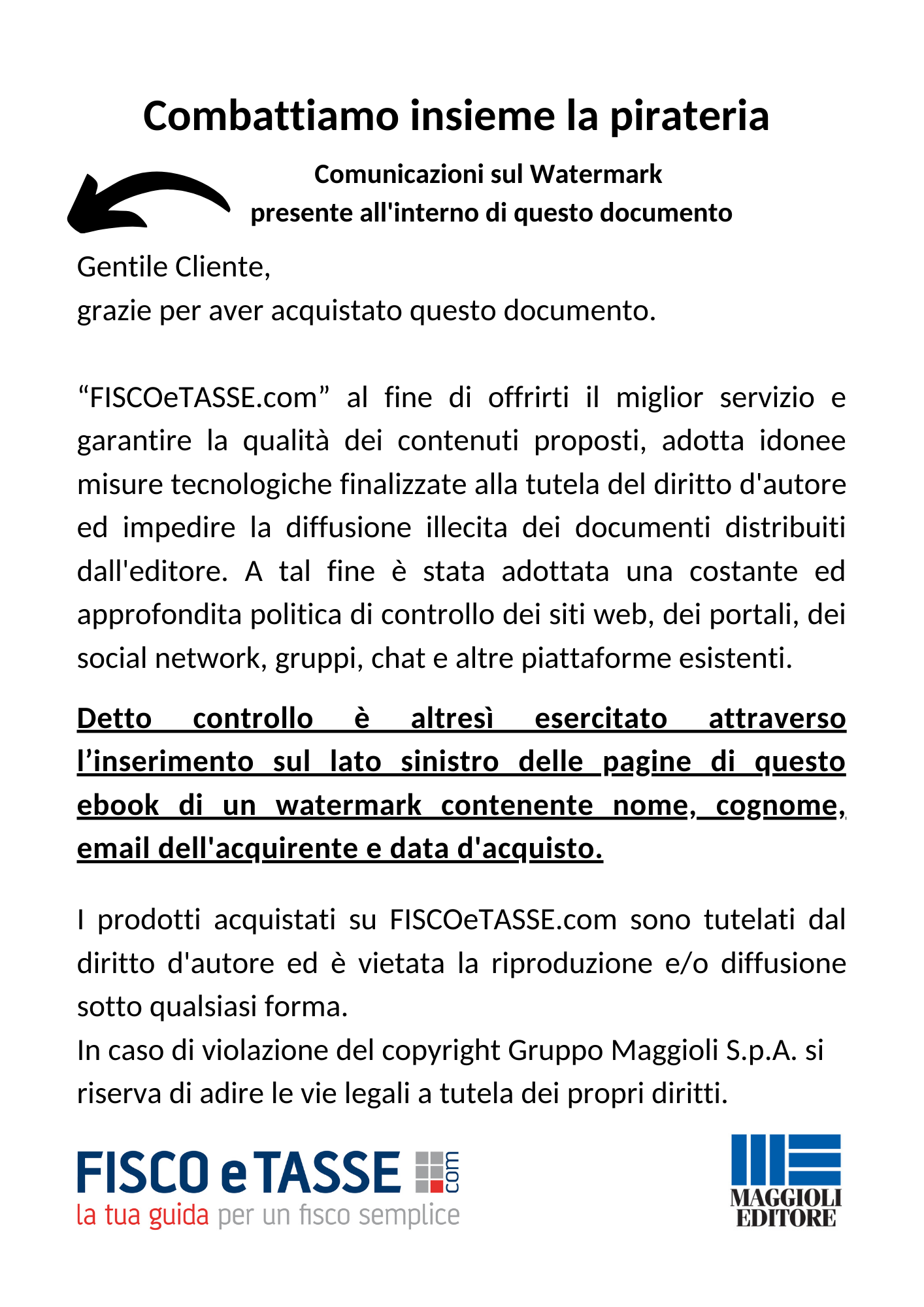
**IL REGIME FISCALE**

**DEGLI IMPATRIATI**

**Aggiornato con normativa e prassi gennaio 2023**

* Disciplina pre e post 29 aprile 2019
* Documentazione di prassi
* Casi particolari
* Ambito contributivo
* Certificazioni Uniche 2023
* Facsimili dichiarazioni per lavoratore dipendente e lavoratore autonomo



******

***Paolo Soro***

Dottore Commercialista e Revisore Legale in Roma, titolare dell’omonimo studio professionale che ha sedi a Roma, Milano e Cagliari. Specializzato in consulenza fiscale e del lavoro, nazionale e internazionale. Formatore e relatore in corsi universitari, di alta formazione e convegni nazionali. Autore di libri e articoli di approfondimento sulle riviste specializzate del settore fiscale e del lavoro. Ha pubblicato per questa stessa casa editrice: nel 2017, e-book “Elementi di fiscalità internazionale”; nel 2022, e-book “Il regime fiscale degli impatriati”.

Sito internet: www.paolosoro.it

ISBN: 9788891662538

© Copyright 2023 Maggioli

Gennaio 2023

[www.fiscoetasse.com](http://www.fiscoetasse.com/)



# Piano del testo

Questo manuale nasce dalla necessità di aggiornare l’edizione precedente pubblicata nel mese di aprile dell’anno scorso, tenendo conto delle intervenute novità interpretative di prassi diramate con le risposte a interpello successivamente pubblicate dall’Agenzia delle entrate.

Il corpo ripercorre lo schema proposto nella prima edizione, aggiornando i facsimili ivi proposti e razionalizzando la parte normativa.

Non manca una dettagliata analisi relativa a fattispecie particolari, le cui interpretazioni fornite dall’Amministrazione finanziaria non paiono condivisibili.

Sono, inoltre, stigmatizzati quei casi controversi che risultano ancora privi di valida risposta ministeriale.

**Indice**

[Introduzione 8](#_Toc126151028)

[I PARTE](#_Toc126151029) - [LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO 10](#_Toc126151030)

[1.](#_Toc126151031) [Legge 30 dicembre 2010, n. 238 10](#_Toc126151032)

[2.](#_Toc126151033) [Decreto del 26/05/2016 – Ministero Economia e Finanze 13](#_Toc126151034)

[3.](#_Toc126151035) [Decreto Legge del 30/04/2019 n. 34, conv. Legge 28 giugno 2019 n. 58 15](#_Toc126151036)

[4.](#_Toc126151037) [DL 26 ottobre 2019 n. 124, conv. Legge 19 dicembre 2019 n. 157 19](#_Toc126151038)

[5.](#_Toc126151039) [Legge 30 dicembre 2020 n. 178 21](#_Toc126151040)

[6.](#_Toc126151041) [Decreto Legislativo del 14/09/2015 n. 147 23](#_Toc126151042)

[II PARTE](#_Toc126151043) - [IL REGIME AGEVOLATIVO DEI LAVORATORI IMPATRIATI PER LE PERSONE FISICHE CHE TRASFERISCONO LA RESIDENZA FISCALE IN ITALIA 27](#_Toc126151044)

[7.](#_Toc126151045) [Premessa 27](#_Toc126151046)

[8.](#_Toc126151047) [Disciplina per i trasferimenti avvenuti fino al 29 aprile 2019 30](#_Toc126151048)

[8.1 Aspetti generali 30](#_Toc126151049)

[8.2 Manager e lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione (art. 16, comma 1 - Previgente normativa) 32](#_Toc126151050)

[8.3 Lavoratori autonomi impatriati (Art. 16, comma 1-bis – Previgente normativa) 34](#_Toc126151051)

[8.4 Impatriati in possesso di laurea (Articolo 16, comma 2 – Previgente normativa) 35](#_Toc126151052)

[8.5 Opzione per il regime fiscale dei lavoratori impatriati (Articolo 16, comma 4 – Previgente normativa) 38](#_Toc126151053)

[8.6 La misura dell’agevolazione 39](#_Toc126151054)

[8.7 Fruizione del beneficio da parte dei lavoratori dipendenti e riconoscimento dell’agevolazione da parte dei sostituti di imposta 41](#_Toc126151055)

[8.8 Fruizione del beneficio da parte dei lavoratori autonomi 41](#_Toc126151056)

[8.9 Il divieto di cumulo 42](#_Toc126151057)

[8.10 Note sulla determinazione dei redditi 43](#_Toc126151058)

[8.11 Trasferimenti ante 30/04/2019: Riepilogo regolamentazione vigente 44](#_Toc126151059)

[8.11.1 Manager e lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione 44](#_Toc126151060)

[8.11.2 Lavoratori in possesso di laurea 45](#_Toc126151061)

[8.11.3 Lavoratori autonomi 47](#_Toc126151062)

[9.](#_Toc126151063) [Disciplina trasferimenti post 29 aprile 2019 e proroga “vecchi impatriati” (attuale normativa) 48](#_Toc126151064)

[9.1 Nuove regole 48](#_Toc126151065)

[9.2 Trasferimenti post 29/04/2019: Riepilogo regolamentazione vigente 57](#_Toc126151066)

[9.2.1 Lavoratori dipendenti 57](#_Toc126151067)

[9.2.2 Lavoratori Autonomi 60](#_Toc126151068)

[10.](#_Toc126151069) [Casi particolari analizzati dall’Agenzia delle entrate nella circolare 33/2020 62](#_Toc126151070)

[10.1 Contribuenti che rientrano a seguito di distacco all’estero 62](#_Toc126151071)

[10.2 Lavoro subordinato svolto a bordo di navi ed aeromobili in traffico internazionale 64](#_Toc126151072)

[10.3 Conseguimento del titolo dopo il periodo di ventiquattro mesi 65](#_Toc126151073)

[10.4 Funzionari e agenti dell’unione europea 66](#_Toc126151074)

[10.5 Datore di lavoro non residente 66](#_Toc126151075)

[10.6 Diritti d’autore 67](#_Toc126151076)

[10.7 Redditi soggetti all’aliquota addizionale di cui all’articolo 33 del decreto legge n. 78 del 2010 67](#_Toc126151077)

[10.8 Emolumenti variabili percepiti nel periodo di imposta di acquisizione della residenza fiscale in Italia, riferibili a periodi di imposta in cui l’impatriato era residente all’estero 68](#_Toc126151078)

[10.9 Bonus maturato nell’ultimo anno di fruizione del regime agevolato degli impatriati ma percepito in annualità successive 68](#_Toc126151079)

[10.10 Luogo e momento di trasferimento della residenza in Italia 69](#_Toc126151080)

[10.11 Cittadini stranieri 69](#_Toc126151081)

[10.12 Contribuenti che rientrano a seguito di aspettativa non retribuita 69](#_Toc126151082)

[10.13 Incompatibilità tra il regime forfetario e quello degli impatriati 70](#_Toc126151083)

[11.](#_Toc126151084) [Facsimili delle domande da predisporre 71](#_Toc126151085)

[11.1 Dichiarazione che deve fornire un lavoratore dipendente al proprio datore di lavoro 71](#_Toc126151086)

[11.2 Dichiarazione che deve fornire un lavoratore dipendente al proprio datore di lavoro 74](#_Toc126151087)

[11.3 Dichiarazione che deve fornire un lavoratore autonomo al proprio committente 76](#_Toc126151088)

[12.](#_Toc126151089) [Schema riepilogativo generale 78](#_Toc126151090)

[13.](#_Toc126151091) [La compilazione della CU (Certificazione Unica) 82](#_Toc126151092)

[14.](#_Toc126151093) [Le conseguenze del Regime Impatriati in ambito contributivo 90](#_Toc126151094)

[15.](#_Toc126151095) [Regime Impatriati e lavoratori distaccati 94](#_Toc126151096)

[III PARTE](#_Toc126151097) - [PROVVEDIMENTI – RISOLUZIONI – INTERPELLI 98](#_Toc126151098)

[16.](#_Toc126151099) [Provvedimento 46244 / 2016 98](#_Toc126151100)

[17.](#_Toc126151101) [Provvedimento 64188 / 2017 100](#_Toc126151102)

[18.](#_Toc126151103) [Interpello 51 / 2018 102](#_Toc126151104)

[19.](#_Toc126151105) [Interpello 72 / 2018 105](#_Toc126151106)

[20.](#_Toc126151107) [Interpello 76 / 2018 108](#_Toc126151108)

[21.](#_Toc126151109) [Provvedimento 60353 / 2021 + errata corrige 112](#_Toc126151110)

[22.](#_Toc126151111) [Risoluzione 17 / 2021 116](#_Toc126151112)

[23.](#_Toc126151113) [Risoluzione 27 / 2021 118](#_Toc126151114)

[24.](#_Toc126151115) [Interpello 596 / 2021 – COMMENTO 120](#_Toc126151116)

[25.](#_Toc126151117) [Interpello 854 / 2021 – COMMENTO 125](#_Toc126151118)

[26.](#_Toc126151119) [Interpello 3 / 2022 – COMMENTO 131](#_Toc126151120)

[27.](#_Toc126151121) [Interpello 32 / 2022 – COMMENTO 136](#_Toc126151122)

[28.](#_Toc126151123) [Interpello 85 / 2022 – COMMENTO 140](#_Toc126151124)

[29.](#_Toc126151125) [Interpello 119 / 2022 – COMMENTO 144](#_Toc126151126)

[30.](#_Toc126151127) [Interpello 159 / 2022 – COMMENTO 148](#_Toc126151128)

[31.](#_Toc126151129) [Risoluzione n. 24/E del 31/05/2022 154](#_Toc126151130)

[32.](#_Toc126151131) [Interpello 460 / 2022 – COMMENTO 156](#_Toc126151132)

[33.](#_Toc126151133) [Interpello 321 / 2022 160](#_Toc126151134)

[Appendice: Le circolari dell’agenzia delle entrate 164](#_Toc126151135)

[Circolare n. 17 del 23/05/2017 164](#_Toc126151136)

[Circolare n. 33 del 28/12/2020 164](#_Toc126151137)

# Introduzione

Il Regime speciale di favore dei lavoratori impatriati per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, ha ufficialmente visto la sua iniziale formulazione il 14 settembre 2015 con l’art. 16 del D.lgs. 147/2015 (c. d. Decreto Internazionalizzazione), quale naturale evoluzione del regime speciale di cui all’art. 2, comma 1, legge 30 dicembre 2010, n. 238. Purtuttavia, solo di recente, anche a seguito di talune modifiche apportate dal Legislatore e degli indispensabili chiarimenti diramati dall’Agenzia delle entrate, sembra aver preso piede in maniera particolarmente rilevante.

Più nello specifico, in ottica normativa, l'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 è stato poi oggetto di modifiche operate dall'articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 (convertito nella legge 28 giugno 2019, n. 58), in vigore dal 1° maggio 2019.

Tali modifiche hanno trovato applicazione ai sensi del comma 2 del citato articolo 5 del Decreto Crescita, in funzione delle variazioni stabilite dall'articolo 13-ter, comma 1, del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito nella legge 19 dicembre 2019, n. 157.

La composita normativa in parola è stata inoltre oggetto di intervento da parte dell’Amministrazione finanziaria, dapprima con la circolare 17/E del 23 maggio 2017 (concernente, in generale, tutti i regimi agevolativi per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia – non solo i lavoratori impatriati), e successivamente con la circolare 33/E del 28 dicembre 2020 (specificamente emanata per fornire chiarimenti soltanto sul Regime dei lavoratori impatriati).

Oltre a ciò, l’Ufficio si è poi espresso in numerosissime ulteriori occasioni con provvedimenti, risoluzioni / risposte a interpello concernenti talune particolari fattispecie pratiche.

Il Regime agevolativo in parola rientra tra quelle misure di favore previste per le persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia per svolgervi un’attività lavorativa subordinata o autonoma, nonché un’attività d’impresa.

In ossequio alla sopra richiamata normativa, è possibile individuare due differenti situazioni temporali, con la data del 29 aprile 2019 a fare sostanzialmente da spartiacque:

1. La disciplina per i trasferimenti avvenuti fino al 29 aprile 2019, a sua volta da suddividere tra:

* Manager e lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione
* Lavoratori in possesso di laurea
* Lavoratori autonomi

Tale disciplina è stata poi oggetto di proroga legislativa, pure al fine di non creare troppe disparità con quanto stabilito in favore degli impatriati “post 29 aprile 2019”.

1. La disciplina per i trasferimenti avvenuti a decorrere dal 30 aprile 2019, anche qui ripartendo le disposizioni tra:

* Lavoratori dipendenti
* Lavoratori autonomi

Inoltre, con l’aggiunta del comma 1-bis, il Regime “…si applica anche ai redditi d'impresa prodotti dai soggetti che avviano un'attività d'impresa in Italia, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019”.

Prima, però, di procedere con l’analisi dettagliata di tutte le diverse fattispecie previste, pare opportuno riportare integralmente la farraginosa normativa sopra richiamata, al fine di averne sempre ben presenti i caratteri distintivi nello sviluppo del testo.

# I PARTE

# LA NORMATIVA DI RIFERIMENTO

# 1.

# Legge 30 dicembre 2010, n. 238

**Art. 1. Finalità. Durata degli incentivi fiscali**

*1. La presente legge intende contribuire allo sviluppo del Paese mediante la valorizzazione delle esperienze umane, culturali e professionali maturate da cittadini dell'Unione europea che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia, che studiano, lavorano o che hanno conseguito una specializzazione post lauream all'estero e che decidono di fare rientro in Italia. A tale fine, la presente legge prevede la concessione di incentivi fiscali, sotto forma di minore imponibilità del reddito, in favore dei soggetti individuati con il decreto di cui all'articolo 2, comma 2.*

*2. I benefici fiscali di cui alla presente legge spettano dalla data di entrata in vigore della medesima legge fino al periodo d'imposta in corso al (31 dicembre 2017). Hanno diritto ai predetti benefici i cittadini dell'Unione europea che, a partire dalla data del 20 gennaio 2009, siano in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2.*

**Art. 2. Caratteristiche dei soggetti beneficiari**

*1. Hanno diritto alla concessione dei benefici fiscali di cui all'articolo 3:*

*a) i cittadini dell'Unione europea in possesso di un titolo di laurea, che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un’attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, i quali vengono assunti o avviano un’attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell’attività;*

*b) i cittadini dell'Unione europea che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un’attività di studio fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream, i quali vengono assunti o avviano un’attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell’attività.*

**Art. 3. Caratteristiche dei benefici**

*1. I redditi di lavoro dipendente, i redditi d'impresa e i redditi di lavoro autonomo percepiti dalle persone fisiche di cui all'articolo 2 concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in misura ridotta, secondo le seguenti percentuali:*

*a) 20 per cento, per le lavoratrici*

*b) 30 per cento, per i lavoratori*

*2. I benefici di cui al comma 1 sono riconosciuti nel rispetto dei limiti fissati dal regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato agli aiuti d'importanza minore (de minimis).*

*3. La fruizione dei benefici di cui al comma 1 è incompatibile con la contemporanea fruizione degli incentivi previsti dall'articolo 17 del decreto-legge 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, nonché del credito d'imposta previsto dall'articolo 1, commi da 271 a 279, della legge 27 di cembre 2006, n. 296, e successive modificazioni.*

*4. Sono esclusi dai benefici di cui al presente articolo i soggetti che, essendo titolari di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato con pubbliche amministrazioni o con imprese di diritto italiano, svolgono all'estero, in forza di tale rapporto, la propria attività lavorativa anche per il periodo temporale individuato dall'articolo 2.*

*5. Il beneficio attribuito ai lavoratori dipendenti, su specifica richiesta di questi ultimi, è computato dal datore di lavoro ai fini del calcolo delle ritenute fiscali. Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della presente legge, sono stabilite le disposizioni necessarie per l'applicazione del presente comma.*

**Art. 7. Cause di decadenza dai benefici**

*1. Il beneficiario degli incentivi fiscali di cui all'articolo 3, comma 1, decade dal diritto agli stessi se trasferisce nuovamente la propria residenza o il proprio domicilio fuori dell'Italia prima del decorso di cinque anni dalla data della prima fruizione del beneficio. In tal caso si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi.*

# 2.

# Decreto del 26/05/2016 – Ministero Economia e Finanze

Disposizioni di attuazione del regime speciale per lavoratori impatriati, di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 132 del 8 giugno 2016

**Art. 1. Categorie dei soggetti beneficiari delle agevolazioni fiscali**

In vigore dal 08/06/2016

*1. Le agevolazioni fiscali di cui all'art. 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, consistenti nella concorrenza alla formazione del reddito complessivo del 70 per cento del reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia da soggetti che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, trovano applicazione, a decorrere dall'anno 2016, per il periodo d'imposta del predetto trasferimento e per i successivi quattro, al verificarsi delle seguenti condizioni:*

*a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a permanere in Italia per almeno due anni;*

*b) l’attività lavorativa è svolta presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;*

*c) l’attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di ciascun periodo d'imposta;*

*d) i lavoratori svolgono funzioni direttive e/o sono in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dai decreti legislativi 28 giugno 2012, n. 108, e 6 novembre 2007, n. 206.*

*2. Sono altresì destinatari delle medesime agevolazioni di cui al comma 1:*

*a) i cittadini dell'Unione europea, in possesso di un titolo di laurea che hanno svolto continuativamente un’attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più;*

*b) i cittadini dell'Unione europea che hanno svolto continuativamente un’attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream.*

**Art. 2. Divieto di cumulo**

In vigore dal 08/06/2016

*1. La fruizione dei benefici di cui all'art. 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, è incompatibile con la contemporanea fruizione degli incentivi fiscali previsti dall'art. 44, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.*

**Art. 3. Decadenza**

In vigore dal 08/06/2016

*1. Il beneficiario degli incentivi di cui al predetto art. 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, decade dal diritto agli stessi laddove la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni. In tal caso si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi.*

# 3.

# Decreto Legge del 30/04/2019 n. 34, conv. Legge 28 giugno 2019 n. 58

Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 100 del 30 aprile 2019

**Art. 5 Rientro dei cervelli**

In vigore dal 30/06/2019

Modificato da: Legge del 28/06/2019 n. 58

*1. All'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, sono apportate le seguenti modificazioni:*

*a) il comma 1 è sostituito dal seguente:*

*«1. I redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30 per cento del loro ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:*

*a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;*

*b) l’attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano.»;*

*b) il comma 1-bis è sostituito dal seguente: «1-bis. Il regime di cui al comma 1 si applica anche ai redditi d'impresa prodotti dai soggetti identificati dal comma 1 o dal comma 2 che avviano un’attività d'impresa in Italia, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.»;*

*c) dopo il comma 3 è inserito il seguente: «3-bis. Le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta ai lavoratori con almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo. Le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta anche nel caso in cui i lavoratori diventino proprietari di almeno un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento; l’unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà. In entrambi i casi, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. Per i lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10 per cento del loro ammontare.»;*

*d) dopo il comma 5 sono aggiunti i seguenti:*

*«5-bis. La percentuale di cui al comma 1 è ridotta al 10 per cento per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia.*

*5-ter. 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). Con riferimento ai periodi d'imposta per i quali siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero oggetto di controversie pendenti in ogni stato e grado del giudizio nonché per i periodi d'imposta per i quali non sono decorsi i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ai cittadini italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019 spettano i benefici fiscali di cui al presente articolo nel testo vigente al 31 dicembre 2018, 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). Non si fa luogo, in ogni caso, al rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo.*

*5-quater. Per i rapporti di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91, ferme restando le condizioni di cui al presente articolo, i redditi di cui al comma 1 concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. Ai rapporti di cui al primo periodo non si applicano le disposizioni dei commi 3-bis, quarto periodo, e 5-bis.*

*5-quinquies. Per i rapporti di cui al comma 5-quater, l'esercizio dell'opzione per il regime agevolato ivi previsto comporta il versamento di un contributo pari allo 0,5 per cento della base imponibile. Le entrate derivanti dal contributo di cui al primo periodo sono versate a un apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato per essere riassegnate a un apposito capitolo, da istituire nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per il successivo trasferimento al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei ministri, per il potenziamento dei settori giovanili. Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta dell’autorità di Governo delegata per lo sport e di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono definiti i criteri e le modalità di attuazione del presente comma, definiti con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 3.*

*2. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere a), b), c), e d) si applicano ai soggetti che trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.*

*3. All'articolo 8-bis del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 dicembre 2017, n.172, il comma 2 è sostituito dal seguente:*

*«2. Le disposizioni contenute nell'articolo 44 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e nell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, si applicano nel rispetto delle condizioni e dei limiti del regolamento (UE) 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti de minimis, del regolamento (UE) 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti de minimis nel settore agricolo, e del regolamento (UE) 717/2014 della Commissione, del 27 giugno 2014, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti de minimis nel settore della pesca e dell'acquacoltura.».*

*4. All'articolo 44 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, sono apportate le seguenti modificazioni:*

*a) al comma 3, le parole: «nei tre periodi d'imposta successivi» sono sostituite dalle seguenti: «nei cinque periodi d'imposta successivi»;*

*b) dopo il comma 3-bis sono inseriti i seguenti:*

*«3-ter. Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano nel periodo d'imposta in cui il ricercatore o docente trasferisce la residenza ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 nel territorio dello Stato e nei sette periodi d'imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale in Italia, nel caso di docenti o ricercatori con un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo e nel caso di docenti e ricercatori che diventino proprietari di almeno un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia della residenza ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 o nei dodici mesi precedenti al trasferimento; l’unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal docente e ricercatore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà. Per i docenti e ricercatori che abbiano almeno due figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano nel periodo d'imposta in cui il ricercatore o docente diviene residente, ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, nel territorio dello Stato e nei dieci periodi d'imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale nel territorio dello Stato. Per i docenti o ricercatori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano nel periodo d'imposta in cui il ricercatore o docente diviene residente, ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986, nel territorio dello Stato e nei dodici periodi d'imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale nel territorio dello Stato.*

*3-quater. I docenti o ricercatori 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 all'articolo 16, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147. Con riferimento ai periodi d'imposta per i quali siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero oggetto di controversie pendenti in ogni stato e grado del giudizio nonché per i periodi d'imposta per i quali non sono decorsi i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ai docenti e ricercatori italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019 spettano i benefici fiscali di cui al presente articolo nel testo vigente al 31 dicembre 2018, 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 all'articolo 16, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147. Non si fa luogo, in ogni caso, al rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo.».*

*5. Le disposizioni di cui al comma 4, lettere a) e b), si applicano ai soggetti che trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto.».*

*5-bis. All'articolo 24, comma 4, della legge 30 dicembre 2010, n. 240, le parole da: «I contratti di cui al comma 3, lettera a)» fino a: «esclusivamente con regime di tempo pieno» sono sostituite dalle seguenti: «I contratti di cui al comma 3, lettere a) e b), possono prevedere il regime di tempo pieno o di tempo definito».*

# 4.

# DL 26 ottobre 2019 n. 124, conv. Legge 19 dicembre 2019 n. 157

**Art. 13-ter (Agevolazioni fiscali per i lavoratori impatriati)**

In vigore dal 25/12/2019

Modificato da: Legge del 19/12/2019 n. 157

*1. Il comma 2 dell'articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, è sostituito dal seguente:*

*"2. Le disposizioni di cui al comma 1, lettere a), b), c) e d), si applicano, a partire dal periodo d'imposta in corso, ai soggetti che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147".*

*2. Nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze è istituito un fondo, denominato "Fondo Controesodo", con la dotazione di 3 milioni di euro a decorrere dall'anno 2020. Con decreto del Ministero dell'economia e delle finanze sono stabiliti i criteri per la richiesta di accesso alle prestazioni del fondo di cui al presente comma. I soggetti di cui al comma 2 dell'articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, come sostituito dal comma 1 del presente articolo, possono accedere alle risorse del fondo fino ad esaurimento dello stesso.*

*3. Agli oneri derivanti dal presente articolo, pari a 3 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2020, si provvede:*

*a) quanto a 3 milioni di euro per l'anno 2020, mediante corrispondente riduzione delle proiezioni dello stanziamento del fondo speciale di parte corrente iscritto, ai fini del bilancio triennale 2019-2021, nell'ambito del programma "Fondi di riserva e speciali" della missione "Fondi da ripartire" dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per l'anno 2019, allo scopo parzialmente utilizzando l'accantonamento relativo al medesimo Ministero;*

*b) quanto a 3 milioni di euro annui a decorrere dall'anno 2021, mediante corrispondente riduzione del Fondo per interventi strutturali di politica economica, di cui all'articolo 10, comma 5, del decreto-legge 29 novembre 2004, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 dicembre 2004, n. 307.*

# 5.

# Legge 30 dicembre 2020 n. 178

**Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023**

Pubblicata in GU Serie Generale n. 322 del 30-12-2020 – Suppl. Ordinario n. 46

Entrata in vigore del provvedimento: 01/01/2021

Articolo 1 – Comma 50

*50. All'articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, dopo il comma 2 sono inseriti i seguenti:*

*«2-bis. I soggetti, diversi da quelli indicati nel comma 2, che siano stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o che siano cittadini di Stati membri dell'Unione europea, che hanno già trasferito la residenza prima dell'anno 2020 e che alla data del 31 dicembre 2019 risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, possono optare per l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1, lettera c), del presente articolo, previo versamento di:*

*a) un importo pari al 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno un figlio minorenne, anche in affido preadottivo, o è diventato proprietario di almeno un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione di cui al presente comma, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni. L’unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà;*

*b) un importo pari al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno tre figli minorenni, anche in affido preadottivo, e diventa o è diventato proprietario di almeno un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione di cui al presente comma, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni. L’unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.*

*2-ter. Le modalità di esercizio dell'opzione di cui al comma 2-bis sono definite con provvedimento dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione.*

*2-quater. Le disposizioni dei commi 2-bis e 2-ter non si applicano ai rapporti di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91».*

# 6.

# Decreto Legislativo del 14/09/2015 n. 147

Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese.

Pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 220 del 22 settembre 2015

**Art. 16. Regime speciale per lavoratori impatriati**

In vigore dal 21/05/2022

Modificato da:

* Legge 21/12/2016, n. 232
* Legge 27/02/2017, n. 19
* Legge 21/07/2017, n. 96
* Legge 04/12/2017, n. 172
* Legge 28/06/2019, n. 58
* Legge 20/05/2022, n. 51

*1. I redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30 per cento del loro ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:*

*a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;*

*b) l’attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano.*

*1-bis. Il regime di cui al comma 1 si applica anche ai redditi d'impresa prodotti dai soggetti identificati dal comma 1 o dal comma 2 che avviano un’attività d'impresa in Italia, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.*

*2. Il criterio di determinazione del reddito di cui al comma 1 si applica anche ai soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, le cui categorie vengono individuate tenendo conto delle specifiche esperienze e qualificazioni scientifiche e professionali con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 3. 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 continuativamente un’attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post lauream.*

*3. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e per i quattro periodi successivi. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono adottate le disposizioni di attuazione del presente articolo anche relativamente alle disposizioni di coordinamento con le altre norme agevolative vigenti in materia, nonché relativamente alle cause di decadenza dal beneficio.*

*3-bis. Le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta ai lavoratori con almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo. Le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta anche nel caso in cui i lavoratori diventino proprietari di almeno un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento; l’unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà. In entrambi i casi, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. Per i lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10 per cento del loro ammontare.*

*4. Il comma 12-octies dell'articolo 10 del decreto-legge 31 dicembre 2014, n. 192, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2015, n. 11, è abrogato. I soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015 applicano, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016 e per quello successivo, le disposizioni di cui alla medesima legge nei limiti e alle condizioni ivi indicati; in alternativa possono optare, con le modalità definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da emanare entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, per il regime agevolativo di cui al presente articolo.*

*5. All'articolo 2, comma 1, lettere a) e b), della legge 30 dicembre 2010, n. 238, le parole: «nati dopo il 1° gennaio 1969» sono abrogate.*

*5-bis. La percentuale di cui al comma 1 è ridotta al 10 per cento per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia.*

*5-ter. 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). Con riferimento ai periodi d'imposta per i quali siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero oggetto di controversie pendenti in ogni stato e grado del giudizio nonché per i periodi d'imposta per i quali non sono decorsi i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ai cittadini italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019 spettano i benefici fiscali di cui al presente articolo nel testo vigente al 31 dicembre 2018, 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). Non si fa luogo, in ogni caso, al rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo.*

*5-quater. Ai rapporti di lavoro sportivo regolati dalla legge 23 marzo 1981, n. 91, e dal decreto legislativo 28 febbraio 2021, n. 36, non si applicano le disposizioni del presente articolo. Ferme restando le condizioni di cui al presente articolo, le disposizioni dello stesso si applicano esclusivamente nel caso in cui i redditi derivanti dai predetti rapporti di lavoro sportivo siano prodotti in discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (CONI) nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica entro l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore a euro 1.000.000, nonché nel caso in cui detti redditi siano prodotti in discipline riconosciute dal CONI nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica dopo l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore a euro 500.000. In tali circostanze i redditi di cui al comma 1 concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. A tali rapporti non si applicano, in ogni caso, le disposizioni dei commi 3-bis, quarto periodo, e 5-bis del presente articolo.*

*5-quinquies. Per i rapporti di lavoro sportivo ai quali risulta applicabile il regime di cui al presente articolo, l'esercizio dell'opzione per il regime agevolato ivi previsto comporta il versamento di un contributo pari allo 0,5 per cento della base imponibile. Le entrate derivanti dal contributo di cui al primo periodo sono versate a un apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato per essere riassegnate a un apposito capitolo, da istituire nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per il successivo trasferimento al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei ministri, per il potenziamento dei settori giovanili. Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta dell’autorità di Governo delegata per lo sport, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono definiti i criteri e le modalità di attuazione del presente comma, con riferimento al decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 3.*

# II PARTE

# IL REGIME AGEVOLATIVO DEI LAVORATORI IMPATRIATI PER LE PERSONE FISICHE CHE TRASFERISCONO LA RESIDENZA FISCALE IN ITALIA

# 7.

# Premessa

Il Regime fiscale per i lavoratori impatriati (di seguito, “Regime”) è una norma pensata per incentivare, nel complesso, il numero dei “contribuenti italiani” e, conseguentemente, il volume delle entrate nelle casse dello Stato.

Per una serie di ovvie ragioni a tutti ben note, il nostro Paese ha fatto (e fa tutt’ora) registrare una diminuzione dei cittadini che producono redditi italiani e, dunque, sono assoggettati al pagamento dell’IRPEF. L’elevatissimo grado di complessità raggiunto dalla nostra burocrazia (che non ha eguali nelle altre nazioni), le scarse possibilità di trovare posti di lavoro e, soprattutto, il costante aumento della pressione fiscale, hanno portato i cittadini a trasferirsi all’estero, coordinando le proprie scelte di vita personali con il vantaggio di inserirsi in un migliore mercato del lavoro e poter finalmente fuggire da uno Stato particolarmente “egoista”, che tra l’altro non contraccambia con servizi reputati all’altezza dei versamenti erariali richiesti.

Al fine di fronteggiare questa continua carenza di entrate, il legislatore ha allora varato una normativa che servisse, sia per favorire il rientro in Italia di coloro che (iscritti o non iscritti all’AIRE – Associazione Italiani Residenti all’Estero) si erano trasferiti in Paesi stranieri, sia per i soggetti con cittadinanza estera che “impatriano” in Italia per lavoro. Dunque, la disposizione di base era volta a incentivare il rientro in patria di lavoratori che negli ultimi anni vivevano ormai stabilmente all’estero. Peraltro, contestualmente, lo Stato mirava altresì a invogliare i cittadini stranieri a trasferirsi in Italia per lavorare.

In sostanza, si emanavano differenti disposizioni al fine di incentivare l’Italia come “scelta Paese”, tra le possibili varie opzioni di delocalizzazione.

Peraltro, nulla di particolarmente innovativo. La norma domestica traeva infatti ispirazione da analoghe agevolazioni già sperimentate con successo in molte altre nazioni, come, per esempio: Belgio, Francia, Irlanda, Portogallo, Regno Unito e Spagna.

Parlando nello specifico di impatriati, ci si riferisce come data di partenza alla pubblicazione del Decreto Internazionalizzazione (2015). In realtà, a voler essere precisi, tale norma è sostanzialmente la naturale evoluzione della Legge 238/2010: "Incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia".

Detta legge stabiliva una cospicua riduzione (70% per i lavoratori; 80% per le lavoratrici) della base imponibile per i redditi di lavoro o d’impresa, a partire dall’anno di rientro e fino al 31/12/2017, a favore di coloro che rispettavano alcuni specifici requisiti: aver risieduto per 2 anni in Italia prima di trasferirsi all’estero; aver risieduto all’estero per almeno 5 anni; essersi laureati e aver svolto attività lavorativa o imprenditoriale all’estero per 24 mesi o aver studiato in un Paese estero per 24 mesi conseguendo un titolo accademico; aver trasferito la residenza anagrafica in Italia entro 3 mesi dall’assunzione o dall’avvio dell’attività; lavorare in Italia sotto forma di lavoratori dipendenti, autonomi o come imprenditori.

Tuttavia, è solo con il citato Decreto Legislativo n. 147 del 14/09/2015 (Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 220 del 22 settembre 2015, che – all’articolo 16 – si definisce il nuovo Regime speciale per lavoratori impatriati all’interno del nostro ordinamento.

Inizialmente, la disciplina era stata pensata per i lavoratori autonomi e, tra quelli dipendenti, per:

* Manager e lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione
* Lavoratori in possesso di laurea

Successivamente, il legislatore ha incrementato i vantaggi fiscali e previsto l’applicazione della disposizione (oltre che, come già era in precedenza, per i lavoratori autonomi), anche per tutti i lavoratori dipendenti, togliendo quei paletti rappresentati dal possesso della laurea e dell’elevata qualificazione / specializzazione, fatti salvi i cittadini provenienti da Stati extra-UE.

Per tali ultimi soggetti, infatti, la norma trova applicazione a condizione che provengano da uno Stato con il quale sia in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni e che si tratti di lavoratori in possesso di diploma di laurea e che abbiano svolto continuativamente un’attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d’impresa fuori dall’Italia negli ultimi 24 mesi, ovvero abbiano svolto continuativamente un’attività di studio fuori dall’Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post lauream.

Con il susseguirsi delle indicazioni di prassi fornite dall’Agenzia delle entrate, la normativa nel suo complesso è stata ulteriormente semplificata e ha acquistato sempre maggiore appeal.

Oggigiorno, è indubbio che il regime speciale per i lavoratori impatriati rappresenti sicuramente grandi vantaggi fiscali, i quali, seppure temporanei, consentono di porre l’Italia tra gli Stati fiscalmente più appetibili per coloro che rientrano nei parametri indicati dalla normativa.

# 8.

# Disciplina per i trasferimenti avvenuti fino al 29 aprile 2019

8.1 Aspetti generali

Tenuti in debita considerazione gli interventi legislativi che hanno interessato l’ambito qui oggetto di esame, ne consegue di immediato l’individuazione di una sorta di data “spartiacque” che risulta dirimente in ordine all’applicazione delle differenti condizioni stabilite dal Regime a seconda del momento in cui l’impatriato acquista (o riacquista) la residenza in Italia:

* Entro il 29 aprile 2019
* Oltre il 29 aprile 2019

L’articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 (norma di carattere strutturale e non transitorio) individua sotto il titolo lavoratori “impatriati” diverse categorie di beneficiari, caratterizzate da specifici requisiti soggettivi; categorie tutte accomunate dall’imprescindibile condizione di trasferirsi in Italia per svolgervi un’attività lavorativa.

La disposizione, nella sua versione in vigore dal 1° gennaio 2017, dispone che:

*“I redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell’articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al cinquanta per cento del suo ammontare”.*

Nella versione previgente (2016), la norma riservava il beneficio fiscale ai soli redditi di lavoro dipendente, i quali concorrevano alla formazione del reddito complessivo nella misura del 70 per cento. A partire dall’anno di imposta 2017, invece, l’agevolazione è stata estesa anche ai redditi di lavoro autonomo, i quali, insieme ai redditi di lavoro dipendente, concorrono dunque alla formazione del reddito complessivo nella nuova misura ridotta al 50 per cento.

A parere dell’Agenzia delle entrate (circolare 17/2017), posto che la legge non fissa il periodo di imposta a decorrere dal quale l’impatrio assume rilevanza (ossia, non specifica da quando il soggetto deve essersi trasferito in Italia per poter fruire del beneficio), l’anno iniziale da prendere in considerazione in proposito è il 2016. Ciò, ferma restando la possibilità riconosciuta ai soggetti beneficiari della pregressa normativa (legge n. 238 del 2010) di potervi accedere su opzione.

*Esempio:*

1. Un lavoratore trasferitosi in Italia nel settembre del 2015, poiché non poteva in tale anno acquisire la residenza fiscale (ex art. 2, TUIR), poteva accedere di diritto al beneficio, e non su opzione, ex articolo 16, comma 4, del d.lgs. n. 147 del 2015
2. Un lavoratore che ha acquisito la residenza fiscale nel 2015, perché ad esempio era rientrato a marzo 2015, non poteva accedere di diritto all’agevolazione in questione, ma aveva sempre la possibilità di accedervi su opzione, se possedeva i requisiti richiesti dalla precedente legge n. 238 del 2010

La norma, inoltre, non indica il tempo che deve intercorrere tra il trasferimento della residenza e l’inizio dell’attività lavorativa.

Secondo le indicazioni dell’Agenzia, nel caso del lavoro autonomo, l’attività lavorativa si considera iniziata alla data risultante dalla dichiarazione di inizio attività ai sensi dell’articolo 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633. Viceversa, nelle fattispecie di lavoro dipendente, l’attività lavorativa si considera iniziata alla data da cui decorrono l’obbligo della prestazione lavorativa e l’obbligo della remunerazione, indipendentemente dalla natura a tempo indeterminato o determinato del rapporto stesso.

Un’ulteriore importante precisazione da parte dell’Agenzia riguarda le situazioni dei distacchi (seppure l’orientamento espresso dall’Amministrazione riguardo alle differenti situazioni dei distaccati appare alquanto ondivago nel tempo):

*“Si ritiene che coloro che già svolgono un’attività lavorativa nel territorio dello Stato, ad esempio, perché già distaccati in Italia da un’altra società del gruppo, senza essere tuttavia iscritti all’anagrafe della popolazione residente e senza aver trasferito in Italia la dimora abituale o il centro prevalente dei propri interessi personali, possono accedere al beneficio a partire dal periodo di imposta in cui acquisiscono la residenza fiscale anche se ciò avvenga successivamente a quello in cui hanno iniziato in Italia lo svolgimento dell’attività lavorativa. Ugualmente possono accedere al beneficio coloro che trasferiscono la residenza in Italia prima ancora di iniziare lo svolgimento di detta attività, a condizione che sia ravvisabile un collegamento tra i due eventi.* *Il beneficio non compete ai soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all’estero ed aver acquisito la residenza estera per il periodo di permanenza richiesto dalla norma.* *Ciò in quanto il loro rientro, avvenendo in esecuzione delle clausole del preesistente contratto di lavoro, si pone in sostanziale continuità con la precedente posizione di lavoratori residenti in Italia e, pertanto, non soddisfa la finalità attrattiva della norma”.*

Avremo comunque modo più oltre di tornare dettagliatamente sul predetto requisito della “continuità”.

8.2 Manager e lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione (art. 16, comma 1 - Previgente normativa)

In tema di requisiti soggettivi richiesti dalla disposizione, viene precisato che possono beneficiare dell’agevolazione coloro che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato (ex art. 2 del TUIR), ove ricorrono contemporaneamente le seguenti condizioni:

1. Non essere stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento
2. Svolgere l’attività lavorativa presso un’impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa
3. Prestare l’attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano
4. Rivestire ruoli direttivi ovvero essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione

A chiarimento dei predetti requisiti soggettivi, la già citata circolare 17/2017 specifica:

*Requisito sub a)*

Il requisito risulta soddisfatto se, nel periodo quinquennale di riferimento, non si realizza alcuna delle condizioni previste dall’art. 2 del TUIR.

*Requisito sub b)*

In base alla formulazione della disposizione, non rileva la nazionalità del datore di lavoro: l’attività lavorativa deve essere svolta in Italia, ma il datore di lavoro può essere: o una società residente, o una società a questa collegata. È pertanto ammesso al beneficio, oltre al lavoratore che si trasferisce in Italia per essere assunto da un’impresa italiana, anche il lavoratore che si trasferisce in Italia per prestare la propria attività presso una stabile organizzazione di un’impresa estera della quale è già dipendente, nonché il lavoratore distaccato in Italia in forza di un rapporto di lavoro instaurato all’estero con una società collegata alla società italiana sulla base dei rapporti previsti dalla norma. La nozione di impresa comprende qualsiasi soggetto che eserciti un’attività economica consistente nell’offerta di beni e servizi sul mercato, a prescindere dal suo status giuridico, dalla forma organizzativa, nonché dalle modalità di finanziamento. Tale definizione comprende, quindi, anche gli enti pubblici economici e le società a partecipazione pubblica, nonché gli studi professionali; mentre, esclude le amministrazioni di cui al decreto legislativo n. 165 del 2001. Inoltre, rilevano sia i rapporti di lavoro dipendente a tempo indeterminato che quelli a tempo determinato, nonché i rapporti di lavoro fiscalmente assimilati a quelli di lavoro dipendente.

*Requisito sub c)*

Il requisito della prevalenza va verificato in relazione a ciascun periodo d’imposta e risulta soddisfatto se l’attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell’arco dell’anno (184, se bisestile). In caso di successivi rapporti di lavoro, il predetto requisito andrà verificato tenendo conto dell’attività lavorativa svolta nell’intero periodo di imposta. Nel computo dei giorni rientrano non solo i giorni lavorativi, ma anche le ferie, le festività, i riposi settimanali e altri giorni non lavorativi (come previsto dal contratto). Non possono essere, invece, computati i giorni di trasferta di durata superiore a 183 giorni, o il distacco all’estero, essendo l’attività lavorativa prestata fuori dal territorio dello Stato. Laddove il lavoratore non rispetti il predetto requisito temporale, pur essendo fiscalmente residente in Italia, non potrà fruire del beneficio sul reddito prodotto nel territorio dello Stato per tale periodo di imposta, che sarà quindi ordinariamente assoggettato a tassazione sull’intera base imponibile. Se il requisito sussiste solo per alcuni dei periodi di imposta compresi nel quinquennio per il quale è possibile fruire del beneficio, il lavoratore potrà fruirne per i soli anni in cui il requisito sarà soddisfatto, fermo restando che gli altri anni concorreranno comunque al computo del quinquennio.

*Esempio:*

Un lavoratore fiscalmente residente in Italia dal 2017, fruitore del beneficio dal medesimo anno, se nel 2018 è inviato all’estero in trasferta per 200 giorni, per tale anno (2018) non potrà fruire dell’agevolazione neanche in relazione al reddito riferibile all’attività lavorativa prestata in Italia, ma potrà fruirne per i successivi anni 2019-2020-2021, sussistendo tutti i requisiti richiesti dalla norma.

Qualora l’attività lavorativa risulti prevalentemente prestata in Italia, i redditi agevolabili possono comprendere anche le somme corrisposte per l’attività di lavoro svolta in trasferta all’estero, naturalmente se di durata inferiore a 183 giorni nel periodo di imposta. Ciò, poiché l’attività di trasferta, in quanto resa nell’interesse e a benefico esclusivo del datore di lavoro, non può essere scissa da quella prestata nel territorio dello Stato; a differenza dell’ipotesi di distacco, in cui la prestazione avviene nell’interesse del datore distaccante, ma a beneficio del distaccatario, il quale può disporre del lavoratore esercitando il potere direttivo.

*Requisito sub d)*

Lo svolgimento delle funzioni direttive è soddisfatto, in primo luogo, dai lavoratori collocati nelle aree dirigenziali. Il dirigente, come definito dalla contrattazione collettiva, è il prestatore di lavoro per il quale sussistono le condizioni di subordinazione di cui all’articolo 2094 del c.c. e che ricopre nell’azienda un ruolo caratterizzato da un elevato grado di professionalità, autonomia e potere decisionale, ed esplica le sue funzioni al fine di promuovere, coordinare e gestire la realizzazione degli obiettivi dell’impresa. La medesima condizione è soddisfatta, altresì, dai quadri e dagli impiegati con funzioni direttive. Con specifico riferimento ai primi, figure intermedie tra il dirigente e gli impiegati, è la legge 13 maggio 1985, n. 190, a fornirne, all’articolo 2, la specifica definizione, prevedendo, infatti, che:

*“La categoria dei quadri è costituita dai prestatori di lavoro subordinato che, pur non appartenendo alla categoria dei dirigenti, svolgono funzioni con carattere continuativo di rilevante importanza ai fini dello sviluppo e dell’attuazione degli obiettivi dell’impresa”.*

I tratti caratteristici dell’impiegato con funzioni direttive, invece, consistono nella preposizione, formale o di fatto, del prestatore d’opera a un ramo o servizio dell’impresa, e nell’attuazione, con poteri di supremazia gerarchica, di determinazione e di autonomia esecutiva delle direttive generali dell’imprenditore o del dirigente di una parte autonoma dell’impresa.

Riguardo al concetto di lavoratori con elevata qualificazione o specializzazione, si può fare riferimento a quanto previsto dal decreto legislativo 28 giugno 2012, n. 108, il quale, recependo la Direttiva europea n. 2009/50/CE, prevede 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

I lavoratori con elevata qualificazione o specializzazione, a differenza dei manager, non necessariamente devono ricoprire ruoli direttivi o svolgere mansioni attinenti all’alta specializzazione o qualificazione di cui sono in possesso, analogamente ai soggetti individuati dal successivo comma 2 del medesimo articolo 16 (di cui si dirà a seguire), per i quali non è richiesto un collegamento tra il titolo accademico e l’attività svolta.

8.3 Lavoratori autonomi impatriati (Art. 16, comma 1-bis – Previgente normativa)

L’articolo 1, comma 150, lettera b) della Legge di bilancio 2017, ha inserito il comma 1-bis all’articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015, disponendo che: *“Le condizioni di cui al comma 1, lettere b) e d), non si applicano ai lavoratori autonomi”.*

Pertanto, il lavoratore autonomo che, a partire dall’anno 2017, acquisisce la residenza in Italia ai sensi dell’articolo 2 del TUIR e accede al beneficio ai sensi del comma 1 dell’articolo 16 (esempio: perché non laureato o proveniente da un Paese con il quale non è in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo per lo scambio di informazioni), deve possedere unicamente i requisiti previsti alle lettere a) e c) del medesimo comma. Ciò significa che:

* Non deve essere stato residente nel territorio dello Stato nei cinque periodi di imposta precedenti il trasferimento
* Deve impegnarsi a permanere in Italia per almeno due anni, nonché svolgervi l’attività lavorativa in modo prevalente.

8.4 Impatriati in possesso di laurea (Articolo 16, comma 2 – Previgente normativa)

Nella versione risultante a seguito delle modifiche introdotte dall’articolo 1, comma 150, lett. c), della Legge di bilancio 2017, in vigore dal 1° gennaio 2017, la norma dispone che:

*“Il criterio di determinazione del reddito di cui al comma 1 si applica anche ai soggetti di cui all’articolo 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, le cui categorie vengono individuate tenendo conto delle specifiche esperienze e qualificazioni scientifiche e professionali con il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze di cui al comma 3. 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 continuativamente un’attività di studio fuori dall’Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post lauream”.*

Prima dell’entrata in vigore delle modifiche apportate con la citata Legge di bilancio 2017, la disposizione riconosceva, a partire dal 1° gennaio 2016, l’agevolazione solo ai soggetti, cittadini dell’Unione europea di cui all’articolo 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, che trasferivano in Italia la residenza fiscale. Con l’aggiunta del secondo periodo, l’agevolazione è stata estesa, a partire dal 1° gennaio 2017, anche ai cittadini di Stati extracomunitari con i quali risulta in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni ai fini delle imposte sui redditi, ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale. Dunque, di fatto le categorie dei soggetti, comunitari ed extracomunitari beneficiari dell’agevolazione, coincidono.

Con riferimento ai requisiti soggettivi, i destinatari del beneficio fiscale sono coloro che:

1. Sono in possesso di un titolo di laurea e hanno svolto continuativamente un’attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall’Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più

Oppure

1. Hanno svolto continuativamente un’attività di studio fuori dall’Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream

La norma, per quanto riguarda il titolo di studio richiesto ai beneficiari nonché per il periodo di permanenza e per l’esperienza maturata all’estero, si pone sostanzialmente in continuità con la legge n. 238 del 2010 (che, però, come già precisato è applicabile ai soli cittadini europei rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2015). Inoltre, l’anzidetta novella normativa esclude dall’agevolazione i redditi derivanti dall’attività d’impresa.

Per contro, non è richiesto, ad esempio, né che il lavoratore sia stato precedentemente residente in Italia per almeno ventiquattro mesi e che resti in Italia per almeno cinque anni, né che abbia trasferito la residenza in Italia entro tre mesi dall’inizio dell’attività.

Neppure è richiesto il possesso degli ordinari requisiti: non essere stati fiscalmente residenti in Italia nei cinque anni precedenti il trasferimento; svolgere l’attività di lavoro dipendente necessariamente presso un’impresa residente nel territorio dello Stato o un’impresa a questa collegata; prestare l’attività lavorativa nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni; svolgere funzioni direttive o possedere titoli di elevata qualificazione o specializzazione.

Pertanto, per accedere al regime fiscale previsto per i lavoratori impatriati, occorre possedere i seguenti requisiti:

1. Essere in possesso di un titolo di laurea
2. Aver svolto continuativamente un’attività di lavoro o studio fuori dall’Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più
3. Essere cittadini dell’Unione europea o di uno Stato extraeuropeo con il quale risulti in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni ai fini delle imposte sui redditi ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale
4. Svolgere attività di lavoro autonomo o dipendente in Italia

*Requisito sub a)*

Il titolo acquisito in Italia può essere costituito anche da una laurea triennale e non solamente dalla laurea magistrale. Per quanto concerne il valore dei titoli acquisiti all’estero, deve trattarsi di attestati riconosciuti in Italia. Occorre considerare che il titolo di laurea, conseguito in Italia o all’estero, caratterizza i soggetti individuati dal comma 2 dell’articolo 16 (qui in esame), distinguendoli da quelli invece individuati dal comma 1 del medesimo articolo, per i quali è richiesto il possesso del requisito dell’elevata qualificazione o specializzazione.

*Requisito sub b)*

Per individuare il periodo minimo necessario di permanenza all’estero, il legislatore fa riferimento all’anno secondo il calendario comune, inteso dunque come periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell’anno e fino al giorno antecedente dell’anno successivo.

*Esempio:*

Un soggetto che ha svolto all’estero l’attività di lavoro dal 20 gennaio 2015, integra, alla data del 19 gennaio 2017, il biennio richiesto come periodo minimo dalla legge.

Il requisito dello svolgimento dell’attività di lavoro o studio all’estero in modo continuativo negli ultimi ventiquattro mesi, non deve necessariamente far riferimento all’attività svolta nei due anni immediatamente precedenti il rientro, essendo sufficiente che l’interessato, prima di rientrare in Italia, abbia svolto tali attività all’estero per un periodo minimo e ininterrotto di almeno ventiquattro mesi. Infine, relativamente all’attività di studio, tale requisito è soddisfatto a condizione che il soggetto consegua la laurea o altro titolo accademico post lauream aventi la durata di almeno due anni accademici.

*Requisito sub c)*

In sostanza, il requisito esclude dal beneficio i soli cittadini di Paesi con i quali non siano state stipulate dall’Italia convenzioni contro le doppie imposizioni ai fini delle imposte sui redditi, o accordi sullo scambio di informazioni in materia fiscale.

*Requisito sub d)*

Sul punto si rimanda a quanto prima meglio precisato con riferimento al requisito sub b) del comma 1, dell’articolo 16.

Con riferimento infine all’oggetto dell’attività lavorativa, non è richiesto, né dalla norma, né dal decreto attuativo, che esso sia coerente con il titolo di studio, analogamente a quanto chiarito dalla circolare n. 14 del 2012 in relazione alla legge n. 238 del 2010. L’attività lavorativa, se derivante da rapporto di lavoro dipendente, può essere svolta indifferentemente presso pubbliche amministrazioni o imprese o enti pubblici o privati e non necessariamente presso enti che esercitano attività commerciale, come previsto, invece, per i manager o per i lavoratori qualificati o specializzati di cui al precedente comma 1.

Tirando le somme, dal confronto tra il comma 1 e il comma 2 dell’articolo 16, risulta che l’ambito soggettivo del comma 2 è più ampio rispetto a quello del comma 1, fatta eccezione per quanto riguarda gli Stati di provenienza dei soggetti beneficiari, limitati dal comma 2 ai soli Stati dell’Unione europea e a quelli con i quali sono state stipulate convenzioni per evitare le doppie imposizioni o accordi per lo scambio di informazioni, nonché per quanto riguarda il titolo di studio richiesto, individuato dal comma 2 in un titolo di livello almeno universitario, conseguito all’estero o in Italia. Restano, invece, comuni i criteri di determinazione dei redditi agevolabili, nonché quelli di applicazione dell’agevolazione e le cause di decadenza dal beneficio.

8.5 Opzione per il regime fiscale dei lavoratori impatriati (Articolo 16, comma 4 – Previgente normativa)

Il comma 4, dell’articolo 16, del d.lgs. n. 147 del 2015, come modificato dall’articolo 1, comma 259, della legge n. 208 del 2015, stabilisce, che:

*“I soggetti di cui all’articolo 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015 applicano, per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016 e per quello successivo, le disposizioni di cui alla medesima legge nei limiti e alle condizioni ivi indicati; in alternativa possono optare, con le modalità definite con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate da emanare entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, per il regime agevolativo di cui al presente articolo”.*

Con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 29 marzo 2016, prot. 46244, sono state definite le modalità di esercizio dell’opzione da parte dei soggetti interessati, prevedendo, in particolare, un limite temporale – 29 giugno 2016 – entro il quale i lavoratori dipendenti potevano esercitare la predetta opzione mediante la presentazione di un’apposita domanda al proprio sostituto d’imposta.

In considerazione, inoltre, delle modifiche normative che hanno reso il regime dell’articolo 16 più conveniente (in quanto la base imponibile è stata ridotta dal 70% al 50%), anche i beneficiari della legge n. 238 del 2010 sono stati rimessi nei termini per esercitare l’opzione:

*“Il termine per l’esercizio dell’opzione di cui all’articolo 16, comma 4, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, è prorogato al 30 aprile 2017 per i lavoratori dipendenti che non l’hanno già esercitata, secondo le modalità attuative individuate con provvedimento del direttore dell’Agenzia delle entrate da emanare entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto”* (DL 244/2016, c.d. Decreto Mille Proroghe).

Peraltro, detta riapertura dei termini per l’opzione non ha modificato il periodo di applicazione del Regime, individuato dal Decreto Internazionalizzazione nel quinquennio 2016 – 2020.

Le modalità di esercizio dell’opzione sono state definite con il provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 31 marzo 2017, prot. 64188.

In considerazione di tutte le indicazioni fornite:

* L’accesso all’opzione è consentito a tutti i lavoratori dipendenti, lavoratori autonomi e ai titolari di attività di impresa in possesso dei requisiti per beneficiare delle agevolazioni di cui alla legge n. 238 del 2010
* I soggetti interessati devono possedere i requisiti per accedere ai benefici di cui alla legge n. 238 del 2010, anche in relazione al relativo regime di decadenza di cui all’articolo 7 della medesima legge, che richiede la permanenza in Italia per cinque anni, decorrenti dalla data di prima fruizione del beneficio
* Per beneficiare del regime speciale per i lavoratori impatriati, i lavoratori dipendenti, esercitano l’opzione mediante richiesta scritta da presentare al datore di lavoro; i lavoratori autonomi e gli imprenditori esercitano l’opzione nella dichiarazione dei redditi relativa all’anno di imposta 2016

Coloro che optano per il regime previsto dall’articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 beneficiano della parziale imponibilità del reddito derivante da lavoro dipendente, da attività di lavoro autonomo o d’impresa, per 5 periodi d’imposta (primo anno di applicazione della norma: 2016). I lavoratori dipendenti che hanno esercitato l’opzione nel 2017, e che quindi nel precedente periodo d’imposta hanno subito ritenute sulla minore base imponibile del 20% o 30% ai sensi dalla precedente legge n. 238 del 2010, potevano comunque versare le maggiori imposte dovute per il 2016, avvalendosi delle ordinarie regole di rateazione ex articolo 20, decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

8.6 La misura dell’agevolazione

L’articolo 1, comma 150, lett. a), n. 2, della Legge di bilancio 2017, ha modificato la percentuale del reddito soggetto a tassazione prevista dall’articolo 16, comma 1, del d.lgs. n. 147 del 2015, stabilendo che, il reddito di lavoro dipendente e di lavoro autonomo ammesso al beneficio fiscale, *“concorre alla formazione del reddito complessivo limitatamente al cinquanta per cento del suo ammontare”.* Il successivo comma 151 ha poi precisato che *“Le disposizioni di cui al comma 150, lettera a), numero 2, si applicano a decorrere dal periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2017”.*

A seguito del predetto intervento legislativo, per l’anno di imposta 2016 è risultato agevolabile solo il reddito di lavoro dipendente e tale reddito andava assoggettato a tassazione nella misura del 70%, prevista dall’articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 nella sua versione previgente (ossia, ante modifiche Legge di bilancio 2017). Viceversa, a partire dall’anno d’imposta 2017, la percentuale tassabile di reddito di lavoro dipendente e di lavoro autonomo è stata ridotta al 50%.

La legge in parola ha altresì disposto che:

*“Le medesime disposizioni di cui al comma 150, lettera a), numero 2, si applicano, per i periodi d’imposta dal 2017 al 2020, anche ai lavoratori dipendenti che nell’anno 2016 hanno trasferito la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell’articolo 2 del [TUIR] e ai soggetti che nel medesimo anno 2016 hanno esercitato l’opzione ai sensi del comma 4 dell’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147”.*

Di conseguenza, anche i lavoratori che avevano usufruito già dall’anno di imposta 2016 del regime speciale per i lavoratori impatriati, potevano beneficiare per il quadriennio successivo (2017 – 2020) della tassazione agevolata del 50%. Ciò, fermo restando che, invece, per l’anno di imposta 2016, il reddito agevolabile concorre alla formazione del reddito complessivo nella misura del 70%, così come previsto dal previgente regime di favore.

L’agevolazione fiscale per i lavoratori impatriati, come già ricordato, spetta per 5 periodi di imposta e, precisamente, per quello in cui il soggetto trasferisce la residenza fiscale in Italia e per i 4 periodi di imposta successivi.

Quanto all’individuazione di eventuali cause di decadenza, il decreto attuativo ha stabilito che il beneficiario decade dall’agevolazione se sposta di nuovo la propria residenza fuori dall’Italia prima che siano decorsi 2 anni dal suo trasferimento nel territorio dello Stato.

Il biennio di permanenza nel territorio dello Stato decorre dal periodo di imposta in cui il lavoratore diviene fiscalmente residente, ciò in coerenza con il presupposto dell’agevolazione in esame, basato sull’acquisizione della residenza fiscale ai sensi dell’articolo 2 del TUIR.

*Esempi:*

Nel caso in cui il lavoratore si sia trasferito in Italia nel mese di marzo 2016, e abbia pertanto acquisito la residenza fiscale per l’intero anno (in quanto soddisfa il requisito della residenza per la maggior parte del periodo di imposta), il biennio potrà ritenersi compiuto il 3 luglio del 2017, vale a dire una volta trascorsi i 183 giorni previsti dal richiamato articolo 2, comma 2, del TUIR, che ne determinano la residenza fiscale per l’intero anno (ossia, 2016 e 2017).

Nel caso in cui il lavoratore si sia trasferito in Italia nel mese di novembre 2016, e non può quindi essere considerato fiscalmente residente in Italia in detto anno, il biennio comincerà a decorrere dal periodo di imposta successivo (2017) e potrà ritenersi compiuto il 3 luglio 2018, una volta trascorsi i 183 giorni di cui al citato articolo 2, comma 2, del TUIR (ossia, 2017 e 2018).

Si ricorda che questo criterio di determinazione del periodo di permanenza in Italia è diverso da quello che era stato previsto dall’articolo 7 della legge n. 238 del 2010, il quale non faceva riferimento al concetto di residenza fiscale, ma solo alla data di prima fruizione del beneficio.

Inoltre, nel caso di contratto di lavoro dipendente a tempo determinato avente scadenza anteriore al decorso del biennio, ovvero in ipotesi di risoluzione del rapporto di lavoro a tempo indeterminato anteriormente allo scadere del biennio per cause non imputabili al lavoratore, questi non decade dall’agevolazione purché non trasferisca comunque la residenza fuori dall’Italia prima del biennio.

Con riguardo alle modalità pratiche mediante le quali si fruisce dell’agevolazione, i provvedimenti del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 29 luglio 2011, prot. 97156, del 29 marzo 2016, prot. 46244 e del 31 marzo 2017, prot. 64188 (relativi ai vari regimi speciali), hanno stabilito regole differenti tra lavoratori dipendenti e lavoratori autonomi.

8.7 Fruizione del beneficio da parte dei lavoratori dipendenti e riconoscimento dell’agevolazione da parte dei sostituti di imposta

Per beneficiare dei regimi agevolativi esaminati, i lavoratori impatriati titolari di reddito di lavoro dipendente devono presentare una richiesta scritta al datore di lavoro. Tale richiesta è resa ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445 e deve contenere:

* Le generalità (nome, cognome e data di nascita)
* Il codice fiscale
* L’indicazione della data di rientro in Italia e della prima assunzione in Italia (in caso di assunzioni successive o comunque di più rapporti di lavoro dipendente)
* La dichiarazione di possedere i requisiti previsti dal Regime per i lavoratori impatriati
* L’indicazione dell’attuale residenza in Italia
* L’impegno a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza prima del decorso del periodo minimo previsto dalla norma della quale si chiede la fruizione
* La dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti dagli altri regimi speciali

Il datore di lavoro applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta e, in sede di conguaglio, dalla data dell’assunzione, mediante applicazione delle ritenute sull’imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile prevista dal regime agevolativo per il quale il lavoratore ha presentato la richiesta scritta, al quale saranno commisurate le relative detrazioni. La richiesta deve essere presentata all’attuale datore di lavoro anche in caso di seconda o ulteriore assunzione (rispetto a quella per cui il lavoratore è rientrato).

Nelle ipotesi in cui il datore di lavoro non abbia potuto riconoscere l’agevolazione, il contribuente può fruirne, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi. In tale caso, il reddito di lavoro dipendente andrà indicato già nella misura ridotta.

8.8 Fruizione del beneficio da parte dei lavoratori autonomi

I lavoratori autonomi impatriati, possono accedere al Regime speciale direttamente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi o, in alternativa, possono fruire dell’agevolazione in sede di applicazione della ritenuta d’acconto operata dal committente ai sensi dell’articolo 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sui compensi percepiti. In questo secondo caso, analogamente a quanto previsto per i lavoratori dipendenti, i lavoratori autonomi devono presentare ai propri committenti una richiesta resa ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, la quale deve contenere:

* Le generalità (nome, cognome e data di nascita)
* Il codice fiscale
* L’indicazione della data di rientro in Italia
* La dichiarazione di possedere i requisiti previsti dal Regime impatriati
* L’indicazione dell’attuale residenza in Italia
* La dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti dagli altri regimi speciali

Il committente, all’atto del pagamento del corrispettivo, opera la ritenuta del 20% prevista dall’articolo 25 del D.P.R. n. 600 del 1973 sull’imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile prevista dal Regime in questione.

8.9 Il divieto di cumulo

Il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 26 maggio 2016 prevede (articolo 2, comma 1) che:

*“La fruizione dei benefici di cui all’articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, è incompatibile con la contemporanea fruizione degli incentivi fiscali previsti dall’articolo 44, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122”.*

Pertanto, il soggetto che si trasferisce in Italia e vi acquisisce la residenza fiscale, se fruisce del regime per i lavoratori impatriati non può contemporaneamente fruire pure del regime previsto per i docenti e ricercatori nel caso in cui svolga anche un’attività di docenza. Resta fermo che, ove il soggetto abbia deciso di avvalersi del regime speciale per i lavoratori impatriati, anche il reddito derivante dall’attività di docenza è ammesso a concorrere alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50%, posto che la norma ammette tutti i redditi di lavoro dipendente o autonomo, senza fare distinzione alcuna in merito alla specifica attività svolta.

Tuttavia, la sussistenza dei requisiti in capo allo stesso soggetto per accedere a entrambe le agevolazioni permette al soggetto medesimo di aderire a quella che ritiene di maggiore favore per sé e di permanervi per i periodi d’imposta rispettivamente previsti.

Analogamente, l’articolo 1, comma 154, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, prevede che:

*“Gli effetti dell’opzione di cui all’articolo 24-bis del [TUIR], introdotto dal comma 152 del presente articolo, non sono cumulabili con quelli previsti dall’articolo 44 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e dall’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147”.*

Dunque, gli effetti dell’opzione di cui all’articolo 24-bis, del TUIR (opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia) non sono cumulabili con le agevolazioni previste per i lavoratori [impatriati] che rientrano in Italia, di cui all’articolo 16 del d.lgs. del 14 settembre 2015, n. 147.

Anche in tal caso, il divieto di cumulo non esclude l’ipotesi di un utilizzo alternativo dei regimi agevolativi in anni di imposta differenti, nel rispetto, ovviamente, dei presupposti oggettivi e soggettivi richiesti dalle rispettive norme. Ciò nella considerazione che un soggetto che sceglie un regime fiscale di vantaggio può fare affidamento, avendone i requisiti, su altro regime agevolativo che viene introdotto nel nostro ordinamento in un momento successivo alla scelta effettuata.

In sostanza, quindi, i regimi agevolativi rivolti alle persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, sono esclusivi e fra loro non cumulabili in capo allo stesso soggetto, relativamente al medesimo periodo di imposta.

8.10 Note sulla determinazione dei redditi

Prima di concludere il capitolo, seppure ovvio, pare opportuno ricordare che i redditi agevolabili sono determinati secondo le disposizioni previste dal TUIR per le rispettive singole categorie:

* Articolo 51, redditi derivanti da rapporti di lavoro dipendente
* Articolo 52, redditi derivanti da rapporti assimilati al lavoro dipendente
* Articoli 53 e 54, redditi di lavoro autonomo e derivanti dall’esercizio di arti e professioni
* Articolo 55, redditi derivanti dall’attività di impresa

Sono altresì agevolabili le somme conseguite in sostituzione dei suddetti redditi, le quali, ai sensi dell’articolo 6 del TUIR, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti.

Con specifico riguardo all’articolo 53, l’agevolazione fiscale investe i redditi che derivano dall’esercizio di arti e professioni svolte sia in forma individuale che associata (esempio: associazione professionale). Non erano, invece, ammesse alle agevolazioni le attività professionali esercitate nella forma delle società di persone o di capitali, produttive di redditi d’impresa, in quanto tale categoria reddituale non era prevista nelle disposizioni in esame, fatta eccezione per i beneficiari della legge n. 238 del 2010 [si rammenta che l’art. 16 del d.lgs. 147/20158, nella sua attuale formulazione, include anche il reddito di impresa, per l’imprenditore individuale].

Dal reddito complessivo, ridotto per effetto del beneficio fiscale, sono scomputati gli oneri deducibili di cui all’articolo 10 del TUIR, e dall’imposta dovuta le detrazioni per carichi di famiglia (articolo 12 del TUIR) e per tipologia di reddito (articolo 13 del TUIR).

L’agevolazione fiscale, ovviamente, risulta applicabile ai soli redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato. Per individuare tali redditi si rinvia ai criteri di collegamento con il territorio dello Stato previsti dall’articolo 23 del TUIR, il quale considera prodotti in Italia i redditi di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo se prestati nel territorio dello Stato, anche se remunerati da un soggetto estero.

Nel caso in cui un soggetto abbia prodotto nei primi mesi dell’anno redditi al di fuori del territorio dello Stato e, per essere rientrato in corso d’anno, risulti fiscalmente residente in Italia, la predetta quota parte estera di redditi concorrerà alla formazione del reddito complessivo in via ordinaria (non agevolata), salva l’applicazione delle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Non possono, infine, ritenersi agevolabili nemmeno i redditi derivanti dall’attività lavorativa resa in distacco all’estero in quanto, in tale ipotesi, la prestazione, essendo resa a beneficio del soggetto distaccatario estero, risulta distinta dall’attività svolta in Italia.

8.11 Trasferimenti ante 30/04/2019: Riepilogo regolamentazione vigente

## 8.11.1 Manager e lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione

Per tali posizioni devono intendersi dirigenti, quadri o anche impiegati con funzioni direttive. Tra i lavoratori beneficiari dell’agevolazione con elevata qualificazione o specializzazione (a differenza dei manager propriamente detti), rientrano peraltro anche coloro che non necessariamente ricoprono ruoli direttivi o svolgono mansioni afferenti all’alta specializzazione. Tali requisiti di elevata qualificazione e specializzazione si verificano invero 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.

Il reddito imponibile su cui viene calcolata l’imposizione fiscale è pari al 50%. Detta agevolazione è applicabile per un massimo di 5 anni decorrenti dall’anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia ed è rivolta a tutte le persone fisiche, cittadini e non dell’UE, che trasferiscono in Italia la residenza fiscale. Nel dettaglio, l’agevolazione:

* Riguarda anche lavoratori non laureati (manager)
* Non è ammessa per il lavoro presso le Pubbliche Amministrazioni
* Decade se non permane la residenza per 2 anni in Italia

Più in dettaglio, quanto ai requisiti di accesso, è necessario:

1. Non essere stati residenti in Italia nei 5 periodi d’imposta precedenti l’impatrio
2. Trasferire la residenza fiscale in Italia ai sensi dell’art. 2 del TUIR
3. Impegnarsi a permanere per minimo 2 anni in Italia
4. Prestare l’attività lavorativa nel territorio italiano per la maggior parte dell’anno d’imposta (oltre 183 giorni)
5. Se dipendenti, lavorare presso un’impresa residente, anche in forza di distacco da impresa estera, e rivestire ruoli direttivi o essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione

In particolare, con riguardo al punto 4, in caso di successivi rapporti di lavoro, la verifica circa la prevalenza dello svolgimento dell’attività in Italia dev’essere effettuata tenendo conto dell’attività lavorativa svolta nell’intero periodo d’imposta. Nel computo rientrano, non solo i giorni lavorativi, ma anche le ferie, le festività, i riposi settimanali e altri giorni non lavorativi (contrattualmente previsti). Viceversa, non possono essere conteggiati i giorni di trasferta di durata superiore a 183 giorni, o il distacco all’estero. Se il requisito sussiste solo per alcuni periodi d’imposta compresi nel quinquennio per il quale è possibile fruire del beneficio, il lavoratore potrà fruirne per i soli anni in cui il requisito sarà soddisfatto, fermo restando che gli altri anni concorreranno comunque al computo del quinquennio.

*Esempio:*

Il periodo concerne gli anni 2020, 2021, 2022, 2023, 2024; nel 2021 e nel 2023 il dipendente è mandato in distacco all’estero per 7 mesi; l’agevolazione spetta solo per 3 anni: 2020, 2022 e 2024.

Inoltre, la circolare 17/E-2017 dell’Agenzia ha precisato che la nozione d’impresa residente comprende qualsiasi soggetto giuridico che eserciti attività economica consistente nell’offerta di beni e servizi sul mercato, a prescindere dallo status giuridico, dalla forma organizzativa e dalle modalità di finanziamento, ed escluse le PA. Rilevano sia i rapporti di lavoro dipendente a tempo determinato che quelli a tempo indeterminato, nonché i rapporti di lavoro fiscalmente assimilati a quelli di lavoro dipendente.

## 8.11.2 Lavoratori in possesso di laurea

La specifica disciplina concernente i lavoratori in possesso di laurea (ferma restando entità e durata dell’agevolazione: 50% per 5 anni) prevede talune differenze.

L’agevolazione è infatti rivolta a tutte le persone fisiche cittadini UE e cittadini di Stati extra UE (solo, però quegli Stati con i quali sia in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni fiscali), che trasferiscono in Italia la residenza fiscale. Nello specifico, la misura agevolativa:

* Riguarda solo lavoratori laureati
* È ammessa per il lavoro presso le Pubbliche Amministrazioni
* Decade se non permane la residenza per 2 anni in Italia

Relativamente ai requisiti di accesso, occorre:

1. Essere – ovviamente – laureati
2. Aver svolto continuativamente attività di lavoro dipendente all’estero negli ultimi 24 mesi, oppure, aver continuativamente studiato all’estero negli ultimi 24 mesi e aver conseguito un titolo accademico di laurea o di specializzazione post lauream
3. Trasferire la residenza fiscale in Italia
4. Impegnarsi a permanere per 2 anni in Italia

Peraltro, l’oggetto dell’attività lavorativa da svolgere in Italia può anche non essere coerente con il titolo di studio posseduto. Se derivante da rapporto di lavoro dipendente, il lavoro può essere svolto indifferentemente presso imprese o enti pubblici o privati, e non necessariamente presso enti che esercitano attività commerciale (come previsto invece per i manager e per i lavoratori qualificati o specializzati).

L’articolo 1, comma 50 della L 178/2020 (Legge di Bilancio 2021) ha inserito il comma 2-bis nell’art. 5 del DL 34/2019, prevedendo la possibilità, per i lavoratori impatriati fino al 29 aprile 2019, di prolungare il beneficio per ulteriori 5 periodi d’imposta. A tale proposito, la disposizione prevede il possesso dei seguenti tre requisiti in capo ai lavoratori impatriati:

* Siano stati iscritti all’AIRE oppure (ossia, in alternativa), siano cittadini di Stati membri dell’UE
* Abbiano trasferito la residenza in Italia prima del 30 aprile 2019
* Al 31 dicembre 2019 risultino beneficiari del regime dei lavoratori impatriati

L’opzione si esercita entro il 30 giugno dell’anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell’agevolazione, mediante il versamento di:

1. Un importo pari al 10% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia, oggetto dell’agevolazione (nella loro misura effettiva, quindi non solo per la parte imponibile), relativi al periodo d’imposta precedente a quello d’esercizio dell’opzione, se, a tale ultima data, il soggetto:

* Ha almeno 1 figlio minorenne (anche in affido preadottivo)

Oppure

* È diventato o diventerà proprietario di almeno un’unità immobiliare residenziale in Italia

1. Un importo pari al 5%, conteggiato con le medesime modalità di cui sopra, se:

* Ha almeno 3 figli minorenni (anche in affido preadottivo)

In entrambi i casi, il requisito di essere o diventare proprietario di almeno un’unità immobiliare residenziale in Italia è soddisfatto se l’acquisto, alternativamente:

* È avvenuto nei 12 mesi precedenti il trasferimento in Italia
* È avvenuto successivamente al trasferimento in Italia
* Avverrà entro 18 mesi dalla data d’esercizio dell’opzione (pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza applicazione di sanzioni)

L’unità immobiliare può essere acquistata dal lavoratore, oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà (deve comunque trattarsi dell’acquisizione del pieno diritto di proprietà). Oltre al versamento di cui sopra, è necessario poi presentare apposita richiesta scritta al sostituto d’imposta, il quale applica l’agevolazione dal periodo di paga successivo. Nell’ipotesi in cui il lavoratore non fruisse (in tutto o in parte) dell’agevolazione spettante, farà valere tale credito in sede di dichiarazione annuale personale dei redditi.

## 8.11.3 Lavoratori autonomi

La misura e la durata dell’agevolazione non cambiano rispetto a quanto previsto per i lavoratori dipendenti. Il reddito imponibile su cui viene calcolata l’imposizione fiscale è pari al 50%. L’agevolazione è applicabile per un massimo di 5 anni decorrenti dall’anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia.

L’agevolazione è rivolta a tutte le persone fisiche, cittadini e non dell’UE che trasferiscono in Italia la residenza fiscale. Nel dettaglio, l’agevolazione:

* Riguarda anche lavoratori non laureati
* È prevista la decadenza se non permane la residenza per 2 anni in Italia

I requisiti di accesso sono i seguenti:

1. Non essere stati residenti in Italia nei 5 periodi di imposta precedenti l’impatrio
2. Trasferire la residenza fiscale in Italia
3. Impegnarsi a permanere per 2 anni in Italia
4. Prestare l’attività lavorativa in prevalenza nel territorio italiano, ossia per almeno 183 giorni per ciascun anno di imposta (184 giorni negli anni bisestili)

# 9.

# Disciplina trasferimenti post 29 aprile 2019 e proroga “vecchi impatriati” (attuale normativa)

9.1 Nuove regole

Il Regime è stato oggetto di alcune modifiche normative apportate dal Decreto Crescita, che hanno ridefinito i requisiti soggettivi e oggettivi richiesti per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (ovvero, dal periodo di imposta 2020). Tra le novità più importanti: l’incremento della percentuale di abbattimento dell’imponibile fiscale dei redditi agevolabili dal 50% al 70% e l’estensione per un ulteriore quinquennio del periodo agevolabile in talune ipotesi espressamente previste dalla legge.

Con il successivo Decreto Fiscale (DL 157/2019), il legislatore, nell’intento di superare la disparità di trattamento tra i soggetti che avessero trasferito la residenza fiscale nel territorio dello Stato a decorrere dal 3 luglio 2019 (ovvero, dal periodo di imposta 2020) e i soggetti rientrati a decorrere dal 30 aprile 2019, ha esteso anche nei confronti di questi ultimi le maggiori agevolazioni già disposte dal Decreto Crescita nei confronti dei lavoratori che avessero trasferito in Italia la residenza fiscale dal 2020.

Come abbiamo già avuto modo di precisare, l’articolo 16 del Decreto Internazionalizzazione definisce compiutamente i requisiti soggettivi e oggettivi per accedere al regime speciale in esame. In particolare, il comma 1 (integralmente sostituito dall’articolo 5 del Decreto Crescita), nella versione attualmente vigente, prevede che:

*«I redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell’articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30% del loro ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:*

1. *I lavoratori non sono stati residenti in Italia nei 2 periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno 2 anni*
2. *L’attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano».*

Con riferimento all’ambito soggettivo, dunque, il Regime si applica, ai sensi dell’articolo 16, comma 1, al “lavoratore” che:

1. Trasferisce la residenza nel territorio dello Stato, secondo quanto previsto dal TUIR
2. Non è stato residente in Italia nei 2 periodi d’imposta antecedenti al trasferimento e si impegna a risiedere in Italia per almeno 2 anni
3. Svolge l’attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

In base al successivo comma 2 (rimasto immutato), sono destinatari del beneficio fiscale in esame, inoltre, i cittadini dell’Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale che:

1. siano in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto «continuativamente» un’attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall’Italia negli ultimi 24 mesi o più, ovvero
2. abbiano svolto «continuativamente» un’attività di studio fuori dall’Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una «specializzazione post lauream».

Per accedere al Regime, la disposizione presuppone che il soggetto non sia stato residente in Italia per 2 periodi di imposta precedenti il rientro.

Il comma 2, invece, non indica espressamente un periodo minimo di residenza estera; tuttavia, come chiarito dall’Agenzia con la risoluzione n. 51/E del 7 luglio 2018, considerato che il medesimo comma 2 prevede un periodo minimo di lavoro all’estero di 2 anni, anche per detti soggetti, la residenza all’estero per almeno 2 periodi d’imposta costituisce il periodo minimo sufficiente a integrare il requisito della non residenza nel territorio dello Stato e, dunque, consentire l’accesso al Regime.

I soggetti in questione potranno accedere all’agevolazione a condizione che trasferiscano la residenza fiscale in Italia e si impegnino a permanervi per almeno 2 anni a pena di decadenza. Al riguardo, si ricorda che l’articolo 2 del TUIR dispone che:

*«Ai fini delle imposte sui redditi, si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile».*

Le nozioni di residenza e domicilio sono dunque mutuate dalla disciplina civilistica, che definisce la prima come il luogo di dimora abituale e il secondo come la sede principale dei propri affari e interessi. Le condizioni sono tra loro alternative, pertanto, la sussistenza, per la maggior parte del periodo di imposta, anche di una sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

Il Regime ha carattere temporaneo, nel senso che è applicabile per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia e per i 4 periodi di imposta successivi.

Risultano agevolabili i redditi di lavoro dipendente e assimilati, e i redditi di lavoro autonomo che derivano dall’esercizio di arti e professioni (art. 53, TUIR) svolte sia in forma individuale che associata (esempio: associazione professionale), prodotti nel territorio dello Stato. Inoltre (a seguito del Decreto Crescita), il Regime *«si applica anche ai redditi d’impresa prodotti dai soggetti che avviano un’attività d’impresa in Italia a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019».*

Ne consegue che (circolare 33/2020) non sono oggetto di agevolazione i redditi prodotti dalle società di persone commerciali e imputati per trasparenza direttamente a ciascun socio, in proporzione alla propria quota di possesso ai sensi dell’articolo 5 del TUIR. Parimenti è escluso dal Regime il reddito di impresa prodotto dalle società a responsabilità limitata a «ristretta base proprietaria» i cui soci sono esclusivamente persone fisiche, ai sensi dell’articolo 116 del TUIR. Il reddito di impresa agevolabile è dunque unicamente quello dell’imprenditore individuale, poiché prodotto dalla persona fisica mediante l’esercizio della propria attività lavorativa in regime di impresa.

In presenza del collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia e l’inizio di un’attività lavorativa (per la quale è prevista una tassazione agevolata dei redditi prodotti in Italia), possono essere oggetto di agevolazione anche gli ulteriori redditi derivanti da attività lavorative intraprese in periodi di imposta successivi al rientro (ma comunque entro il quinquennio agevolabile, nel rispetto dei limiti temporali di applicazione dell’agevolazione). Le categorie di reddito agevolabili possono, pertanto, derivare da attività di lavoro esercitate contemporaneamente al momento dell’impatrio o da attività aggiuntive intraprese in momenti successivi all’impatrio (sempreché sia soddisfatto il requisito del “collegamento”). Viceversa, non rileva la circostanza che una delle attività che produce redditi agevolabili sia stata avviata successivamente al trasferimento della residenza, rispetto a quella esercitata al momento dell’impatrio.

*Esempio:*

Un soggetto trasferisce la residenza fiscale in Italia nel 2020, iniziando nel suddetto periodo di imposta un’attività di lavoro autonomo. Nel 2023 inizia a produrre anche redditi di impresa. Tale soggetto potrà fruire del Regime, in presenza di tutti i requisiti previsti dalla norma, fino al periodo di imposta 2024 compreso, usufruendo della detassazione dei redditi di lavoro autonomo e dei redditi di impresa, indipendentemente dalla circostanza che l’attività produttiva di reddito di impresa sia stata avviata in un periodo di imposta successivo a quello del trasferimento della residenza fiscale in Italia.

Un’ulteriore novità introdotta dal Decreto Crescita è il nuovo comma 5-quater aggiunto nell’articolo 16 del Decreto Internazionalizzazione. Tale disposizione ha esteso la platea dei beneficiari del Regime anche agli sportivi professionisti, prevedendo al successivo comma 5-quinquies che:

*«L’esercizio dell'opzione per il regime agevolato ivi previsto comporta il versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile. Le entrate derivanti dal contributo sono versate a un apposito capitolo dell’entrata del bilancio dello Stato per essere riassegnate per il potenziamento dei settori giovanili. Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta dell'autorità di Governo delegata per lo sport e di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono definiti i criteri e le modalità di attuazione».*

Giova ricordare che l’accesso al Regime non è subordinato alla presentazione, da parte del contribuente, di istanza di interpello ai sensi dello Statuto dei diritti del contribuente. Sempre restando in tema di interpello, si rappresenta poi che è preclusa la possibilità di presentare istanza di interpello laddove le questioni poste riguardino la sussistenza dei presupposti per stabilire l’effettiva residenza fiscale, nonché la verifica dei requisiti necessari ai fini dell’accesso al regime speciale in esame, posto che tali verifiche implicano valutazioni di fatto non esperibili in sede di interpello. Come infatti precisato nella circolare n. 9/E del 1° aprile 2016 dell’Agenzia, il Legislatore ha inteso escludere dall’area dell’interpello tutte quelle ipotesi caratterizzate *“da una spiccata e ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dall’Amministrazione finanziaria solo in sede di accertamento. Si tratta di tutte quelle fattispecie in cui rileva il mero appuramento del fatto (c.d. accertamenti di fatto)”.*

Come prima anticipato, per effetto delle modifiche apportate dal Decreto Crescita, i redditi agevolabili concorrono alla formazione dell’imponibile complessivo nella misura del 30%. Rispetto alla normativa previgente, la percentuale di esenzione del reddito prodotto è stata invero innalzata dal 50% al 70%. Mentre il successivo Decreto Fiscale (124/2019) ha ridefinito la decorrenza, prevedendo che le nuove misure agevolative si applicano:

*«A partire dal periodo di imposta in corso, ai soggetti che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell’articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e risultano beneficiari del regime previsto dall’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147».*

Ne consegue che, in presenza dei requisiti e delle condizioni previste, i contribuenti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia a partire dal 30 aprile 2019 possono beneficiare del Regime in base alle novellate disposizioni in vigore dal 1° maggio 2019:

* A partire dal periodo di imposta 2019, laddove abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia a partire dal 30 aprile ed entro il 2 luglio 2019

ovvero

* Dal periodo di imposta 2020, laddove abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia a decorrere dal 3 luglio 2019

Inoltre, i soggetti che abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia dal 30 aprile 2019 al 2 luglio 2019, per i quali – ai fini dell’aumento dell’agevolazione dal 50% al 70% – è necessario che venga emanato il relativo decreto, potranno usufruire del Regime mediante le specifiche provvidenze disposte nel c.d. “Fondo Controesodo”; dimodoché, in presenza di tutti i requisiti previsti dalla norma, anche tali contribuenti potranno avvalersi dell’agevolazione nella misura del 50%.

*Esempio:*

In presenza di tutti i requisiti richiesti dalla norma, un soggetto che ha trasferito la residenza fiscale in Italia:

* Il 5 febbraio 2019, potrà beneficiare del Regime nella versione in vigore fino al 29 aprile 2019 (con detassazione del reddito nella misura del 50% per tutto il quinquennio)
* Il 5 maggio 2019, potrà beneficiare del Regime nella versione in vigore dal 1° maggio 2019 (con detassazione del reddito nella misura del 70% per tutto il quinquennio), a decorrere dal periodo di imposta 2019
* Il 5 luglio 2019, potrà beneficiare del Regime nella versione in vigore dal 1° maggio 2019 (con detassazione del reddito nella misura del 70% per tutto il quinquennio), a decorrere dal periodo di imposta 2020

La misura della detassazione del reddito dovrà essere applicata uniformemente per l’intero arco temporale e, dunque, in maniera costante per i 5 periodi di imposta di riferimento. Pertanto, se il contribuente usufruiva del Regime con detassazione del 50% (esempio: soggetto rientrato fiscalmente in Italia nel periodo di imposta 2018), non potrà applicare la maggiore detassazione del 70% per i residui periodi di imposta del quinquennio agevolabile.

Abbiamo già avuto modo di accennare nella parte iniziale del presente capitolo come, tra le novità introdotte dal Decreto Crescita, si prevede che:

*«Le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori 5 periodi di imposta ai lavoratori con almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo. Le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori 5 periodi di imposta anche nel caso in cui i lavoratori diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento; l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà. In entrambi i casi, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori 5 periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare. Per i lavoratori che abbiano almeno 3 figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori 5 periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10% del loro ammontare».*

La nuova disposizione introduce, dunque, un’estensione temporale del beneficio fiscale a ulteriori 5 periodi di imposta, con tassazione nella misura del 50% del reddito imponibile, in presenza di specifici requisiti quali, alternativamente:

* Avere almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo

Oppure

* Acquistare un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia (direttamente da parte del lavoratore oppure da parte del coniuge, del convivente o dei figli, anche in comproprietà)

Tale ultima ipotesi deve realizzarsi *«successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento»*.

La percentuale di tassazione dei redditi agevolabili prodotti nel territorio dello Stato negli ulteriori 5 periodi d’imposta, poi, si riduce fino al 10% se il soggetto ha almeno 3 figli minorenni o a carico.

Le predette agevolazioni, ovviamente, non sono tra loro cumulabili: l’ampliamento del Regime è limitato solo a ulteriori 5 periodi di imposta, indipendentemente dalla sussistenza di una o più condizioni previste dalla norma. Ne consegue che, complessivamente, la detassazione del reddito è fruibile su un arco temporale massimo di 10 periodi di imposta (5 + 5).

*Esempio:*

L’impatriato che ha un figlio minorenne o a carico (anche in affido preadottivo) potrà godere del beneficio della detassazione del reddito per ulteriori 5 periodi di imposta.

Analogamente, l’impatriato che ha un figlio minorenne o a carico (anche in affido preadottivo) e acquista un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, potrà usufruire del beneficio della detassazione del reddito sempre e solo per ulteriori 5 periodi di imposta.

In sostanza, il contribuente non può – in presenza di entrambi i requisiti (uno o più figli e acquisto di un’unità immobiliare) – estendere ulteriormente il perimetro temporale di applicazione dell’agevolazione, che resta fissato come durata massima complessiva a 10 periodi di imposta (5 + 5).

L’estensione del beneficio temporale in presenza di almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo, è riconosciuta sia qualora il figlio minorenne e/o a carico (ovvero in affido preadottivo) sia nato prima del trasferimento in Italia, sia successivamente, a condizione che tale presupposto sussista entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell’agevolazione.

*Esempio:*

Se un soggetto è fiscalmente rientrato in Italia nel 2020, il primo figlio (ovvero il terzo figlio) deve essere nato entro il 31 dicembre 2024, ai fini dell’estensione dell’agevolazione per un totale complessivo di 10 periodi di imposta. La circostanza che, successivamente al rientro, i figli diventino maggiorenni (ovvero, fiscalmente non più a carico), non determina la perdita dei benefici fiscali relativamente all’ulteriore quinquennio.

L’impatriato avrà dunque diritto all’agevolazione anche nell’ipotesi in cui i figli minorenni o a carico non siano residenti nel territorio dello Stato al momento del rientro, a condizione però che gli stessi trasferiscano la residenza fiscale in Italia entro il primo quinquennio di fruizione dell’agevolazione da parte del genitore, poiché la ratio della norma è volta, tra l’altro, a far radicare in Italia gli impatriati, contrastando al contempo il calo demografico (per meglio dire, la diminuzione conseguente delle entrate erariali).

Come appena anticipato, inoltre, l’estensione temporale dell’agevolazione è riconosciuta in tutti i casi in cui l’impatriato acquisti un’unità immobiliare di tipo residenziale nel territorio dello Stato nei 12 mesi precedenti al rientro. Per individuare i *«dodici mesi precedenti al trasferimento»* occorre fare riferimento al concetto di anno secondo il calendario comune, inteso come periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell’anno e fino al giorno antecedente dell’anno successivo.

*Esempio:*

L’acquisto dell’unità immobiliare intervenuto in data 10 febbraio 2019 richiede che il trasferimento del soggetto in Italia avvenga entro e non oltre il 9 febbraio 2020.

L’acquisto può, però, avvenire anche «successivamente» al rientro. Pertanto, tale acquisto potrà essere effettuato entro (e non oltre) i primi 5 periodi di imposta di fruizione del regime e permanere per tutto il periodo agevolato.

*Esempio:*

Se un soggetto è fiscalmente rientrato in Italia nel 2020, l’acquisto dell’immobile deve essere effettuato entro il 31 dicembre 2024, ai fini dell’estensione dell’agevolazione.

La circostanza di essere già proprietario di un altro immobile di tipo residenziale sul territorio dello Stato non impedisce l’accesso all’estensione dell’agevolazione, non essendovi esclusioni in tal senso nella norma. Ovviamente, il beneficio è concesso soltanto se si acquista un ulteriore immobile di tipo residenziale, rispetto a quanto preesistente (e non acquistato nei 12 mesi precedenti).

Con riferimento al requisito relativo alla proprietà dell’unità immobiliare, detto requisito non è integrato se l’acquisto riguarda la sola nuda proprietà o il solo diritto di usufrutto. L’ulteriore quinquennio agevolabile può essere infatti riconosciuto a condizione che l’intera proprietà, da intendersi come nuovo immobile acquistato nella misura del 100% sin dalla stipula dell’atto, sia acquisita direttamente dal lavoratore a titolo oneroso, richiedendo la ratio dell’agevolazione un comportamento attivo da parte del contribuente intenzionato a radicare la propria residenza nel territorio dello Stato.

Nell’ipotesi, invece, in cui l’unità immobiliare sia acquistata dal coniuge, dal convivente o dai figli dell’impatriato, il suddetto acquisto, con le modalità sopra richiamate, può essere effettuato anche in comproprietà, ma solo con l’impatriato. Anche la mera sottoscrizione di un preliminare di compravendita non è sufficiente a integrare il presupposto per l’estensione del regime agevolato, in quanto lo stesso produce, unicamente, effetti obbligatori in capo alle parti, che si impegnano a stipulare in un secondo momento un contratto definitivo, senza produrre l’effetto traslativo tipico della compravendita.

*Esempio:*

L’estensione dell’agevolazione non spetta nella seguente ipotesi:

* Trasferimento della residenza fiscale in Italia nel 2020
* Preliminare di acquisto stipulato nel dicembre 2024
* Stipula atto di compravendita nel febbraio 2025

Con altra differente novella normativa, il Decreto Crescita ha poi stabilito che:

*«La percentuale di cui al comma 1 è ridotta al 10% per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia».*

Nel caso in cui, dunque, il trasferimento della residenza si concretizzi in alcune regioni del centro e del sud Italia, la percentuale del 30% dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, di lavoro autonomo o di impresa prodotti nel territorio dello Stato, che concorrono alla formazione del reddito complessivo, si riduce al 10%.

Anche in tal caso, la disposizione fa riferimento alla nozione civilistica di “residenza”, ovvero al luogo in cui la persona ha la dimora abituale, che coincide con il luogo dove il soggetto normalmente abita. Secondo un consolidato orientamento giurisprudenziale, la nozione civilistica di residenza consiste in una situazione di fatto che presuppone l’esistenza di un duplice requisito, oggettivo e soggettivo, ovvero la permanenza in un determinato luogo e l’intenzione di abitarvi in modo stabile. L’abitualità della dimora permane anche se il soggetto lavora al di fuori del Comune di residenza, purché conservi in esso l’abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l’intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali.

Ciò comporta che il diritto alla detassazione dei redditi agevolabili nella misura massima del 90% spetta nell’ipotesi in cui l’impatriato fissi la residenza in una delle suddette regioni, anche qualora svolga l’attività lavorativa in un Comune diverso da quello di residenza. Resta inteso che la suddetta condizione deve verificarsi a partire dal periodo di imposta in cui il contribuente trasferisce la residenza dall’estero in una delle suddette regioni e deve permanere per tutto il periodo di fruizione dell’agevolazione stessa (pena, la perdita della maggiore esenzione reddituale).

Rimanendo in tema di residenza, appare doveroso rappresentare quanto segue.

Per accedere al Regime, la norma agevolativa presuppone che il contribuente non sia stato residente in Italia per 2 periodi di imposta precedenti il rientro e si impegni a permanervi per almeno 2 anni, a pena di decadenza. Ai fini dell’individuazione della residenza, si applica l’articolo 2 del TUIR, secondo cui sono fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche che, per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nell’anagrafe nazionale della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Devono, invece, iscriversi all’anagrafe degli italiani residenti all’estero (AIRE), i cittadini italiani che abbiano stabilito la propria dimora abituale all’estero. In particolare, il cittadino italiano che intende trasferire la propria residenza all’estero per un periodo superiore a 12 mesi può dichiarare tale trasferimento direttamente al Consolato del Paese di immigrazione, oppure, prima di espatriare, può rendere tale dichiarazione al Comune italiano di residenza utilizzando un apposito modello.

Orbene, in base ad altra novità prevista dal Decreto Crescita:

*«I cittadini italiani non iscritti all’Anagrafe degli italiani residenti all’estero (AIRE) rientrati in Italia a decorrere dal periodo di 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)».*

Pertanto, i soggetti che non risultano iscritti all’AIRE (o che vi risultano iscritti per un periodo inferiore a quello richiesto), potranno comprovare il periodo di residenza all’estero sulla base delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, al fine di evitare di restare esclusi dall’agevolazione pur avendo effettivamente trasferito la propria residenza all’estero, senza però non avere provveduto a cancellarsi dall’anagrafe nazionale della popolazione residente (o avendovi provveduto tardivamente).

La disposizione, sostanzialmente, consente all’impatriato di dimostrare il possesso effettivo del requisito sulla base degli elementi probatori di natura fattuale, così come stabilito dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni, by-passando gli aspetti meramente formali. Del resto, trattasi delle stesse prerogative già regolarmente concesse e applicate dall’Amministrazione finanziaria nel determinare – anche presuntivamente – la residenza reale dei contribuenti in materia fiscale.

Peraltro, tale metodo di individuazione della residenza effettiva ai fini delle agevolazioni previste dal Regime, non risulta altrettanto applicabile relativamente ai cittadini stranieri, posto che la norma è rivolta specificatamente ai «cittadini italiani» non iscritti all’AIRE.

Di conseguenza, con riferimento all’ipotesi del cittadino straniero che, dopo aver vissuto in Italia trasferendovi la residenza fiscale, si trasferisce nuovamente all’estero senza provvedere alla sua cancellazione dall’anagrafe nazionale della popolazione residente, al momento del rientro in Italia, non potrà “acquisire” la residenza, attesa la circostanza che lo stesso non si è mai cancellato dall’anagrafe nazionale della popolazione residente in Italia.

Tuttavia, secondo quanto affermato dall’Agenzia (id. circolare):

*“Attesa la ratio della norma, volta ad agevolare le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia per svolgervi un’attività di lavoro, si ritiene che il cittadino straniero, che non si sia cancellato dall’anagrafe nazionale della popolazione residente in Italia, ma sia in grado di comprovare di aver avuto effettivamente la residenza all’estero sulla base delle disposizioni contenute nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni nei periodi di imposta in cui era formalmente residente in Italia, possa comunque accedere al regime fiscale in esame.*

*Ad esempio, un cittadino straniero, residente in Italia dal 2010 fino al 2017, torna nel proprio Paese di origine nei primi mesi del 2018, senza provvedere a cancellarsi dall’anagrafe nazionale della popolazione residente in Italia e, nel 2020, ritorna in Italia per iniziare una nuova attività lavorativa. Laddove lo stesso sia in grado di comprovare di aver avuto effettivamente la residenza in detto Stato nei due periodi d’imposta precedenti al rientro, sulla base delle disposizioni contenute nella Convenzione tra Italia e detto Stato per evitare le doppie imposizioni, e sempreché risultino soddisfatti tutti gli altri requisiti richiesti dalla normativa di riferimento, lo stesso può beneficiare dell’agevolazione fiscale in commento”.*

Questa interpretazione dell’Agenzia delle entrate, stranamente assai benevola nei confronti dei contribuenti, la dice tutta sul favore che lo Stato ha voluto riservare alla normativa qui oggetto di analisi.

Si ricorda, infine, che la modifica normativa concernente i tempi di definizione della procedura di iscrizione all’AIRE, produce i suoi effetti della data di presentazione della domanda, salvo successivo diniego da parte dell’Autorità competente.

9.2 Trasferimenti post 29/04/2019: Riepilogo regolamentazione vigente

## 9.2.1 Lavoratori dipendenti

L’articolo 5 del DL 34/2019 (Decreto Crescita) ha modificato i requisiti di accesso e la misura dell’agevolazione, ampliando e rendendo ancora più conveniente il regime fiscale per i soggetti che trasferiscono dal 2020 la residenza fiscale in Italia.

La nuova agevolazione decorre:

* Dal periodo d’imposta 2019, per i soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia tra il 30 aprile 2019 e il 2 luglio 2019
* Dal periodo d’imposta 2020 (o successivi), per i soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia a partire dal 3 luglio 2019

Con riferimento ai requisiti richiesti, i lavoratori:

* Non devono essere stati residenti in Italia nei 2 periodi d’imposta precedenti il trasferimento
* S’impegnano a risiedere per almeno 2 anni in Italia

Inoltre, l’attività lavorativa dev’essere effettivamente prestata prevalentemente nel territorio italiano, requisito da accertare in concreto soprattutto nelle ipotesi di telelavoro e smart working (sparisce, invece, qualsivoglia requisito relativo all’elevata qualificazione e/o specializzazione).

Infine, per espressa previsione dell’art. 16, comma 5-ter, D.lgs. 147/2015, possono accedere all’agevolazione anche i cittadini italiani non iscritti all’AIRE, rientrati in Italia dal 1° gennaio 2020, purché abbiano avuto, nei due periodi d’imposta antecedenti al trasferimento, la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.

I redditi ammessi all’agevolazione concorrono alla formazione del reddito imponibile IRPEF, nella misura del 30% (quindi, con un’esenzione pari al 70% del loro ammontare). Per i contribuenti che trasferiscono la residenza in una delle regioni del mezzogiorno (Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia), l’esenzione sale fino al 90%, ossia con la parte imponibile pari soltanto al 10% del reddito prodotto.

A tale ultimo proposito, si ricorda che il Decreto Fiscale ha esteso le maggiori agevolazioni già disposte nei confronti dei lavoratori che trasferiscono la residenza nel Paese dal periodo d’imposta 2020, anche con riguardo a quei lavoratori rientrati in Italia a partire dal 30 aprile 2019, i quali, in assenza della suddetta previsione normativa, avrebbero comunque goduto dell’agevolazione in parola, ma nella versione meno favorevole (detassazione del 50% e non del 70% del reddito prodotto in Italia); correggendo così l’evidente disparità di trattamento tra i soggetti che sarebbero rientrati dal 2020 e quelli già rientrati a decorrere dal 30 aprile 2019. Ne consegue che, come indicato nella circolare 33/E dell’Agenzia delle entrate:

*“In presenza dei requisiti e delle condizioni previste dalla normativa, i contribuenti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia a partire dal 30 aprile 2019 possono beneficiare del regime agevolativo in questione, secondo le novellate disposizioni in vigore dal 1° maggio 2019”.*

Vale a dire:

* A partire dal periodo d’imposta 2019, laddove abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia con decorrenza dal 30 aprile ed entro il 2 luglio 2019

Ovvero

* A partire dal periodo d’imposta 2020, laddove abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia a decorrere dal 3 luglio 2019

Esempio, in presenza di tutti i requisiti richiesti dalla norma, un soggetto che ha trasferito la residenza fiscale in Italia:

1. Il 10 marzo 2019 (ossia, prima del 30 aprile 2019), potrà beneficiare del regime agevolato nella versione in vigore fino al 29 aprile 2019 (detassazione del reddito al 50% per tutto il quinquennio), a decorrere dal periodo d’imposta 2019
2. Il 16 giugno 2019, potrà beneficiare del regime agevolato nella versione in vigore dal 1° maggio 2019 (detassazione del reddito al 70% per tutto il quinquennio), a decorrere dal periodo d’imposta 2019
3. Il 7 luglio 2019, potrà beneficiare del regime agevolato nella versione in vigore dal 1° maggio 2019 (detassazione del reddito al 70% per tutto il quinquennio), a decorrere dal periodo d’imposta 2020

Tenuto conto del tenore letterale della legge, a giudizio dell’Agenzia delle entrate, la misura della detassazione del reddito dev’essere applicata uniformemente in maniera costante per l’intero arco temporale. Conseguentemente, se il contribuente usufruiva del regime di detassazione del reddito nella misura del 50%, non potrà usufruire del maggior regime di vantaggio (detassazione al 70%) per i residui periodi d’imposta del quinquennio agevolabile.

Attenzione, però, a non fare confusione: decorso il primo quinquennio con l’agevolazione spettante di diritto in base alla data di trasferimento della residenza in Italia, è evidentemente possibile godere del regime agevolato per ulteriori 5 periodi d’imposta (laddove ne sussistano le altre condizioni), applicando la diversa percentuale d’esenzione all’uopo prevista:

1. Esenzione al 50% del reddito prodotto, in presenza di:

* Almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo

Oppure

* Nel caso in cui venga acquistata un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, sia dopo il trasferimento che nei 12 mesi precedenti al trasferimento (l’unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore, oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà)

1. Esenzione al 90% del reddito prodotto, se:

* I figli minorenni o a carico o in affido sono almeno 3.

Ovviamente, le condizioni sopra citate (al verificarsi delle quali è riconosciuto l’ampliamento dei periodi d’imposta agevolabili) non sono tra loro cumulabili; pertanto, l’ampliamento è possibile solo per ulteriori 5 periodi di imposta. Al di là di questo, la detassazione del reddito, fermi e impregiudicati tutti gli altri specifici requisiti di legge, potrebbe essere comunque fruibile complessivamente su un arco temporale massimo di 10 anni.

L’estensione del beneficio temporale in presenza di almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo, è riconosciuta sia qualora il figlio sia nato prima del trasferimento in Italia, sia successivamente, a condizione che tale presupposto sussista entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell’agevolazione. Ne consegue che, per un soggetto che sia fiscalmente rientrato in Italia nel 2020, il primo figlio (ovvero il terzo figlio) devono essere nati entro il 31 dicembre 2024, ai fini dell’estensione dell’agevolazione per un totale complessivo di dieci periodi d’imposta.

Inoltre, la circostanza che, successivamente al rientro, i figli diventino maggiorenni (ovvero fiscalmente non più a carico), non determina la perdita dei benefici fiscali relativamente all’ulteriore quinquennio.

Per quanto riguarda, invece, l’estensione del beneficio temporale in presenza di acquisto di unità immobiliare, la stessa è riconosciuta in tutti i casi in cui l’impatriato acquisti un’unità immobiliare di tipo residenziale nel territorio dello Stato nei dodici mesi precedenti al rientro. La disposizione prevede, inoltre, che l’acquisto possa avvenire anche «successivamente» al rientro; questo significa che l’impatriato ai fini dell’agevolazione, dovrà acquistare l’unità immobiliare entro e non oltre i primi 5 periodi d’imposta di fruizione del Regime e permanere per tutto il periodo agevolato.

Inoltre, nell’ipotesi di acquisto di un’unità immobiliare di tipo residenziale, la circostanza di essere già proprietario di un altro immobile (sempre di tipo residenziale) sul territorio dello Stato non impedisce l’accesso all’estensione dell’agevolazione.

Viceversa, il predetto requisito relativo alla proprietà dell’unità immobiliare non risulta soddisfatto se l’acquisto riguarda la sola nuda proprietà o il solo diritto di usufrutto.

Infine, anche la mera sottoscrizione di un preliminare di compravendita non è sufficiente a integrare il presupposto per l’estensione del regime agevolato.

## 9.2.2 Lavoratori Autonomi

I lavoratori autonomi possono accedere al regime agevolato direttamente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi. Detti soggetti possono altresì fruire del beneficio in sede di applicazione, da parte del committente, della ritenuta d’acconto sui compensi percepiti. In tal caso, devono presentare a ciascun committente una richiesta scritta in cui vanno riportati: codice fiscale, generalità (nome, cognome e data di nascita), data di rientro in Italia, dichiarazione di possedere i requisiti per fruire del regime agevolativo, attuale residenza in Italia, attestazione di non beneficiare contemporaneamente anche degli incentivi fiscali previsti dall’articolo 44 del DL 78/2010 (“regime agevolato per docenti e ricercatori rientrati in Italia”), dalla legge 238/2010 (“incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia”) e dall’articolo 24-bis del Tuir (“regime opzionale per i neo-residenti”).

Il committente che riceve tale dichiarazione, all’atto del pagamento del corrispettivo, opererà la ritenuta del 20% sull’imponibile, ridotto in base a quanto previsto dalla disciplina agevolativa.

Nell’ipotesi in cui l’impatriato non abbia formulato alcuna richiesta al committente nel periodo di imposta in cui è avvenuto il rimpatrio, e neppure ne abbia data evidenza nelle relative dichiarazioni dei redditi i cui termini di presentazione risultano scaduti, per detti periodi di imposta l’accesso al regime è da considerarsi precluso. Per «termine di presentazione» si intende quello ordinario di presentazione del Modello Redditi Persone Fisiche.

Nelle ipotesi in cui il contribuente non si sia avvalso dell’agevolazione al momento della presentazione della dichiarazione ordinaria, potrà comunque avvalersene presentando nei termini il Modello Redditi Persone Fisiche (c.d. “dichiarazione correttiva nei termini”). Si considerano, inoltre, valide le dichiarazioni presentate entro 90 giorni dalla scadenza del termine, salva l’applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo (c.d. “dichiarazioni tardive”). Pertanto, al fine della fruizione dell’agevolazione qui oggetto di commento, potranno presentare la dichiarazione tardiva i contribuenti che non hanno presentato la dichiarazione dei redditi entro la scadenza, indicando i redditi agevolabili in misura ridotta. Trattandosi di un regime opzionale, è invece preclusa la possibilità di presentare il Modello Redditi Persone Fisiche (c.d. “dichiarazione integrativa a favore”), oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza ordinaria.

Si precisa, infine, che nelle ipotesi in cui i termini di presentazione risultino scaduti, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fruire del regime in esame per i restanti periodi di imposta del quinquennio agevolabile, con le modalità prima evidenziate, applicando il regime in base alle disposizioni in vigore nel periodo di imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia.

Pertanto, un lavoratore autonomo che ha trasferito la residenza fiscale in Italia nel periodo di imposta 2017, se non ha dato evidenza dell’agevolazione nella relativa dichiarazione dei redditi e in quella relativa al periodo di imposta successivo (2018) i cui termini sono scaduti, non può fruire dell’agevolazione per tali annualità. Diversamente, con riferimento ai periodi di imposta residuali del quinquennio considerato (2019 – 2020 - 2021), potrà fruire dell’agevolazione dandone evidenza nelle relative dichiarazioni dei redditi.

# 10.

# Casi particolari analizzati dall’Agenzia delle entrate nella circolare 33/2020

Risulta di tutta evidenza come la normativa qui oggetto di analisi si presti a dubbie interpretazioni in svariate circostanze, creando non poche difficoltà circa la sua applicazione nelle differenti particolari fattispecie che possono verificarsi.

Appare dunque di enorme importanza riportare una serie di casi pratici affrontati dall’Agenzia delle entrate nella circolare 33/2020, prima di evidenziare a completamento, nella parte finale del testo, anche le numerose risposte a interpello pubblicate.

In tali situazioni, infatti, la casistica assume fondamentale rilevanza.

10.1 Contribuenti che rientrano a seguito di distacco all’estero

Dopo alterne affermazioni, l’Agenzia ha oggi concluso che tali lavoratori possono beneficiare del Regime, seppure a determinate condizioni.

La norma non preclude la possibilità di valutare specifiche ipotesi in cui il rientro in Italia non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco, ma sia determinato da altri elementi funzionali alla ratio della norma agevolativa. Ciò si può verificare, ad esempio, nell’ipotesi in cui:

* Il contratto di distacco sia più volte prorogato e la sua durata nel tempo determini quindi un affievolimento dei legami con il territorio italiano e un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero
* Il rientro in Italia del dipendente non si ponga in continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia, in quanto il dipendente al rientro assume un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all’estero

In tali ipotesi, in presenza di tutti gli altri elementi richiesti dalla legge, le peculiari condizioni di rientro dall’estero del dipendente rispondono alla ratio della norma e non precludono al lavoratore in posizione di distacco l’accesso al beneficio previsto dall’articolo 16.

Viceversa, non spetta il beneficio fiscale in esame nell’ipotesi di distacco all’estero con successivo rientro, in presenza del medesimo contratto e presso il medesimo datore di lavoro.

Diversamente, nell’ipotesi in cui l’attività lavorativa svolta dall’impatriato costituisca una “nuova” attività lavorativa, in virtù della sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro, diverso dal contratto in essere in Italia prima del distacco, e quindi l’impatriato assuma un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario, lo stesso potrà accedere al beneficio a decorrere dal periodo di imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia.

L’Agenzia precisa che l’agevolazione non è applicabile nelle ipotesi in cui il soggetto, pur in presenza di un “nuovo” contratto per l’assunzione di un “nuovo” ruolo aziendale al momento dell’impatrio, rientri in una situazione di “continuità” con la precedente posizione lavorativa svolta nel territorio dello Stato prima dell'espatrio. Ciò accade, ad esempio, quando i termini e le condizioni contrattuali, indipendentemente dal “nuovo” ruolo aziendale e dalla relativa retribuzione, rimangono di fatto immutati al rientro presso il datore di lavoro in virtù di intese di varia natura, quali la sottoscrizione di clausole inserite nelle lettere di distacco ovvero negli accordi con cui viene conferito un nuovo incarico aziendale, dalle quali si evince che, sotto il profilo sostanziale, continuano ad applicarsi le originarie condizioni contrattuali in essere prima dell’espatrio.

A titolo meramente esemplificativo, costituiscono indice di una situazione di continuità sostanziale:

* Il riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale
* Il riconoscimento dell’anzianità dalla data di prima assunzione
* L’assenza del periodo di prova
* Clausole volte a non liquidare i ratei di tredicesima (ed eventuale quattordicesima) maturati, nonché il trattamento di fine rapporto al momento della sottoscrizione del nuovo accordo
* Clausole in cui si prevede che alla fine del distacco, il distaccato sarà reinserito nell’ambito dell’organizzazione della società distaccante e torneranno ad applicarsi i termini e le condizioni di lavoro presso la società di appartenenza, in vigore prima del distacco

Diversamente, laddove le condizioni oggettive del nuovo contratto (prestazione di lavoro, termine, retribuzione) richiedano un nuovo rapporto obbligatorio in sostituzione di quello precedente, con nuove e autonome situazioni giuridiche, cui segua un mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione e del titolo del rapporto, l’impatriato potrà accedere al beneficio fiscale in esame.

10.2 Lavoro subordinato svolto a bordo di navi ed aeromobili in traffico internazionale

Come noto, l’applicazione del Regime richiede, tra l’altro, che l’attività lavorativa sia prestata «prevalentemente» nel territorio italiano. Con riferimento al suddetto requisito, l’articolo 1, comma 1, lettera c) del decreto ministeriale recante le disposizioni di attuazione del Regime, precisa che tale condizione deve essere verificata in relazione a ciascun periodo d’imposta e risulta soddisfatta se l’attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell’arco dell’anno. Nel computo dei giorni, rientrano, non solo i giorni lavorativi, ma anche le ferie, le festività, i riposi settimanali e altri giorni non lavorativi (contrattualmente previsti). Non possono essere, invece, computati i giorni di trasferta di durata superiore a 183 giorni, o il distacco all’estero, essendo l’attività lavorativa prestata fuori dal territorio dello Stato.

Il lavoratore, qualora non rispetti il predetto requisito temporale, pur essendo fiscalmente residente in Italia, non potrà fruire del beneficio sul reddito prodotto nel territorio dello Stato per tale periodo di imposta, che sarà quindi ordinariamente assoggettato a tassazione sull’intera base imponibile. Qualora invece l’attività lavorativa risulti prevalentemente prestata in Italia, i redditi agevolabili possono comprendere anche le somme corrisposte per l’attività di lavoro prestata in trasferta all’estero, naturalmente se di durata inferiore a 183 giorni nel periodo di imposta. Restano viceversa esclusi dal Regime i redditi prodotti all’estero, per individuare i quali occorre rifarsi ai criteri di collegamento con il territorio dello Stato previsti dall’articolo 23 del TUIR, che considera prodotti in Italia i redditi di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo se prestati nel territorio dello Stato, anche se remunerati da un soggetto estero.

Orbene, nelle ipotesi di lavoro subordinato svolto a bordo di navi e aeromobili in traffico internazionale, l’Agenzia ritiene che il suddetto requisito sia integrato nelle ipotesi in cui l’attività lavorativa sia prestata nel territorio dello Stato italiano, ovvero svolta su tratte aeree nazionali o comunque sul territorio italiano, per un periodo pari o superiore a 183 giorni nell’arco dell’anno. Ciò, poiché, qualora l’attività lavorativa sia stata effettivamente prestata dall’impatriato in prevalenza sul territorio straniero, l’accesso al Regime sarebbe da considerare precluso attesa l’assenza di uno dei requisiti previsti.

Diversamente, se l’attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano (pur nell’accezione sopra delineata), in presenza anche degli altri requisiti, l’impatriato potrà essere ammesso al Regime; fermo restando che la porzione di reddito materialmente prodotto all’estero ne resterà esclusa.

L’avverbio “ovvero” utilizzato dalla circolare, porta a presupporre che il conteggio dei 183 giorni debba essere svolto sommando i giorni in cui si verifica ciascuno dei seguenti requisiti:

* Lo Stato di bandiera della nave, che individua il territorio nazionale per quanto attiene ai marittimi
* La c.d. “home base” contrattuale, che identifica il territorio nazionale per quanto riguarda gli equipaggi degli aeromobili
* Le rotte (rispettivamente marittime o aeree) effettuate in acque territoriali o spazi aerei italiani

*Esempio:*

1. Marittimo imbarcato su nave battente bandiera italiana che naviga tutto l’anno in acque territoriali straniere = il requisito è soddisfatto (12 mesi su 12)
2. Personale di volo basato in Spagna, in servizio su aeromobile che effettua rotte nazionali italiane 7 mesi all’anno = il requisito è soddisfatto (7 mesi su 12)
3. Marittimo imbarcato su nave battente bandiera italiana per 4 mesi e poi su nave battente bandiera straniera per 3 mesi la quale ultima però naviga solo in acque italiane = il requisito è soddisfatto (4 + 3 = 7 mesi su 12)
4. Personale di volo basato in Svizzera, in servizio su aeromobile che nel 2021 ha avuto 2 contratti a tempo determinato (ciascuno della durata di 5 mesi) con lo stesso datore di lavoro: il primo contratto prevedeva solo rotte estere; il secondo contratto solo rotte italiane = il requisito non è soddisfatto (5 mesi su 12), e ciò neppure se i restanti 2 mesi dell’anno il personale vive in Italia, poiché, al di là della residenza, è indispensabile che il lavoro sia effettivamente svolto in Italia per la maggior parte del periodo dell’anno; nel caso in questione, tra l’altro, non possono venire in aiuto giorni di ferie, festività, permessi, etc., posto che ogni contratto ha comunque avuto inizio e termine in un periodo pari complessivamente a 5 mesi.

10.3 Conseguimento del titolo dopo il periodo di ventiquattro mesi

In relazione al requisito relativo all’attività di studio o lavoro svolta all’estero in modo continuativo negli ultimi 24 mesi, non si deve necessariamente fare riferimento all’attività svolta nei 2 anni immediatamente precedenti il rientro, essendo sufficiente che l’interessato abbia svolto all’estero un’attività di lavoro per un periodo minimo e ininterrotto di almeno 24 mesi o, in caso di attività di studio, che il soggetto consegua la laurea o altro titolo accademico post lauream avente durata di almeno 2 anni accademici.

L’Agenzia chiarisce che in presenza di tutti gli altri requisiti previsti dalla norma, l’impatriato può accedere al beneficio in commento anche nell’ipotesi in cui il mero “conseguimento” del titolo di studio si verifichi successivamente al completamento del suddetto periodo di 24 mesi (ovvero dei 2 anni accademici).

*Esempio:*

Un impatriato, residente all’estero dal 1° gennaio 2018 fino al 31 dicembre 2019, frequenta un corso di studi post lauream avente durata biennale che termina il 31 dicembre 2019. Il relativo titolo di studio viene conseguito nel mese di febbraio 2020, in data successiva al suo rientro in Italia (15 gennaio 2020). In presenza di tutti gli altri requisiti richiesti dalla disciplina agevolativa, potrà beneficiare del Regime a decorrere dal periodo di imposta 2020.

10.4 Funzionari e agenti dell’unione europea

L’articolo 13 del Protocollo n. 7 sui privilegi e sulle immunità dell’Unione europea prevede che:

*«Ai fini dell’applicazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio, dei diritti di successione, nonché delle convenzioni concluse fra gli Stati membri dell’Unione al fine di evitare le doppie imposizioni, i funzionari e gli altri agenti dell’Unione, i quali, in ragione esclusivamente dell'esercizio delle loro funzioni al servizio dell'Unione, stabiliscono la loro residenza sul territorio di uno Stato membro diverso dal Paese ove avevano il domicilio fiscale al momento dell'entrata in servizio presso l'Unione, sono considerati, sia nello Stato di residenza che nello Stato del domicilio fiscale, come tuttora domiciliati in quest'ultimo Stato qualora esso sia membro dell'Unione. Tale disposizione si applica ugualmente al coniuge, sempreché non eserciti una propria attività professionale, nonché ai figli e ai minori a carico delle persone indicate nel presente articolo e in loro custodia».*

Sulla base della citata disposizione, i cittadini italiani fiscalmente residenti in Italia ai quali – in qualità di funzionari e altri agenti dell’Unione europea – si applica il citato articolo 13, sono considerati ex lege fiscalmente residenti in Italia, anche nelle ipotesi in cui siano in possesso del requisito formale dell’iscrizione all’AIRE nei 2 periodi di imposta precedenti il rimpatrio, con la conseguenza che l’accesso al Regime per gli stessi, in carenza di uno dei presupposti richiesti dalla norma, deve considerarsi precluso.

10.5 Datore di lavoro non residente

In presenza di tutti i requisiti previsti dalla norma agevolativa, possono accedere all’agevolazione i soggetti che vengono a svolgere in Italia attività di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all’estero, o i cui committenti (in caso di lavoro autonomo o di impresa) siano stranieri (non residenti), essendo variata la normativa sullo specifico requisito.

Analogamente, nell’ipotesi in cui gli impatriati, precedentemente assunti presso sedi secondarie ubicate in diversi Paesi in cui opera il datore di lavoro estero non residente, vengano a svolgere la loro attività lavorativa presso la sede secondaria italiana del medesimo datore di lavoro, possono accedere al regime fiscale in commento, non essendoci preclusioni in tal senso nella norma.

Il lavoratore impatriato, peraltro, potrebbe configurare una stabile organizzazione nel territorio dello Stato del datore di lavoro non residente, ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni conclusa dall’Italia, ove esistente, o ai sensi dell’articolo 162 del TUIR. In tal caso, il Regime non si estende al reddito d’impresa imputabile al datore di lavoro estero, che sarà, pertanto, assoggettato a tassazione ordinaria.

10.6 Diritti d’autore

La norma considera agevolabili, tra gli altri, i redditi di lavoro autonomo. Al riguardo, si rammenta che l’articolo 53 del TUIR, rubricato «Redditi di lavoro autonomo», elenca in modo tassativo alcune attività che, pur derivanti da fattispecie reddituali eterogenee, presentano sia i caratteri della sostanziale autonomia nel loro svolgimento, sia la natura intellettuale o comunque legata a capacità personali della medesima attività, che danno luogo agli altri redditi di lavoro autonomo, tra i quali vi sono i c.d. “diritti di autore”. Si tratta, nello specifico, dei redditi derivanti dall’utilizzazione economica di opere dell’ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi a esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico.

Tali redditi sono configurabili come redditi di lavoro autonomo se l’utilizzazione economica dell’opera è effettuata dall’autore o inventore (diversamente rientrano nei redditi diversi, purché siano altresì conseguiti al di fuori dell’esercizio di un’impresa commerciale).

Al riguardo, l’Agenzia ritiene che gli stessi siano agevolabili, al pari di quelli di cui al comma 1 dell’articolo 53 del TUIR, se derivanti dall’esercizio di arti e professioni, non essendovi preclusioni in tal senso nella disposizione di cui al nuovo articolo 16.

10.7 Redditi soggetti all’aliquota addizionale di cui all’articolo 33 del decreto legge n. 78 del 2010

L’articolo 33 del decreto legge n. 78 del 2010 ha introdotto un’aliquota addizionale del 10% applicata al momento dell’erogazione dal sostituto di imposta, sui compensi variabili che eccedono la parte fissa della retribuzione nei confronti dei dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti e collaboratori di imprese che operano nel settore finanziario, sotto forma di bonus o stock option.

L’aliquota addizionale in parola è disciplinata da una norma autonoma e non è inserita tra le aliquote IRPEF previste dal TUIR in quanto non riguarda la generalità dei contribuenti, ma soltanto alcune categorie. Detta misura, pertanto, si configura come un prelievo di imposta indipendente dall’IRPEF, anche se ne mutua la disciplina per quanto concerne l’accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso.

Trattandosi di una tassazione aggiuntiva ma distinta dall’applicazione dell’IRPEF ordinaria, l’addizionale:

* Non concorre all’importo sul quale possono essere fatte valere le eventuali detrazioni d’imposta
* Non rileva nella determinazione dell’aliquota media da applicare ai fini della tassazione separata
* Non deve essere considerata nell’imposta italiana che costituisce il limite entro cui può essere attribuito il credito di imposta per l’imposta pagata all’estero

Alla luce di tale inquadramento, tenuto conto che ai fini dell’applicazione del regime agevolato di cui articolo 16 in esame, oggetto di agevolazione sono i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia che concorrono alla formazione del reddito complessivo secondo le ordinarie disposizioni del TUIR (mediante la confluenza degli stessi nelle misure ridotte previste), l’Agenzia ritiene che i redditi assoggettati alla tassazione aggiuntiva del 10% non possano godere delle misure agevolative di cui all’articolo 16. In altri termini, il Regime non si applica nella determinazione della base imponibile degli emolumenti soggetti all’aliquota addizionale del 10% prevista dall’articolo 33 del decreto legge n. 78 del 2010.

10.8 Emolumenti variabili percepiti nel periodo di imposta di acquisizione della residenza fiscale in Italia, riferibili a periodi di imposta in cui l’impatriato era residente all’estero

Il Regime non può trovare applicazione con riferimento agli emolumenti percepiti nei periodi di imposta in cui l’impatriato ha acquisito la residenza fiscale in Italia, ma che si riferiscono a prestazioni lavorative svolte in periodi di imposta precedenti al rientro, durante i quali è fiscalmente residente all’estero.

Indipendentemente dal luogo in cui la prestazione lavorativa è stata resa nei periodi di imposta antecedenti il rimpatrio, infatti, ciò che rileva è la ratio della norma di favore volta ad agevolare i redditi prodotti in Italia successivamente al rientro nel territorio dello Stato. In ogni caso, in base al criterio ordinario di tassazione su base mondiale in virtù della residenza fiscale nel territorio dello Stato, tutti gli emolumenti variabili, percepiti nei periodi di imposta in cui l’impatriato è fiscalmente residente in Italia, sono qui soggetti a imposizione, ancorché gli stessi si riferiscano a prestazioni lavorative svolte mentre lo stesso era residente all’estero. Tali emolumenti, pertanto, sono assoggettati a imposizione ordinaria in Italia, senza fruire dell’agevolazione in commento, fatta salva la concessione del credito per le imposte pagate all’estero, al ricorrere delle condizioni di cui all’articolo 165 del TUIR, per risolvere l’eventuale doppia imposizione.

10.9 Bonus maturato nell’ultimo anno di fruizione del regime agevolato degli impatriati ma percepito in annualità successive

Le remunerazioni sotto forma di bonus annuale sono riconducibili alla categoria dei redditi di lavoro dipendente, prevista dall’articolo 49 del TUIR e disciplinata dal successivo articolo 51 del TUIR. Tali redditi sono costituiti, oltre che dalle somme, anche da *«i valori in genere, a qualunque titolo percepiti, nel periodo di imposta in relazione al rapporto di lavoro».*

Al riguardo, considerato che per il reddito di lavoro dipendente vale il principio di cassa, in base al quale detto reddito assume rilevanza fiscale al momento della percezione dei compensi, siano essi in denaro o in natura, ne consegue che qualora il suddetto bonus venga erogato in un periodo di imposta in cui l’impatriato è fuoriuscito dal regime agevolativo, concorrerà alla formazione del reddito complessivo secondo le regole ordinarie, e non potrà di conseguenza godere del Regime.

10.10 Luogo e momento di trasferimento della residenza in Italia

Nell’ipotesi in cui un soggetto rientri in Italia iscrivendosi presso l’anagrafe nazionale della popolazione residente di un Comune situato in una regione diversa da quelle specificatamente indicate dalla norma di favore, non potrà godere della maggiore detassazione pari al 90% del reddito, neanche nell’ipotesi in cui successivamente, anche nel medesimo periodo di imposta, lo stesso trasferisca la residenza in una delle regioni del sud Italia, incluse nel sopra richiamato comma 5 bis. Ciò che rileva ai fini dell’accesso al regime agevolato di maggior favore è infatti il luogo di acquisizione della residenza al momento dell’impatrio. Ne consegue che, in detta ipotesi, il contribuente non potrà godere della tassazione agevolata del solo 10% del reddito.

10.11 Cittadini stranieri

Mentre, ai sensi del comma 2 dell’articolo 16, possono accedere al regime degli impatriati i cittadini dell’Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, il comma 1 non pone alcun tipo di limitazioni al riguardo, con la conseguenza che tutti i lavoratori che rispondono alle caratteristiche delineate dalla norma, indipendentemente dalla loro cittadinanza, possono accedere al regime in esame.

10.12 Contribuenti che rientrano a seguito di aspettativa non retribuita

Con riferimento all’aspettativa non retribuita, si fa presente che la stessa, richiesta dal lavoratore e concessa dal datore di lavoro, è causa di sospensione del rapporto di lavoro dipendente per uno o più periodi, se goduta in modo frazionato, già determinati dall’inizio della sospensione stessa. Nel periodo di sospensione il dipendente conserva il diritto al posto di lavoro e, di regola, il rientro avviene in continuità con la precedente posizione lavorativa assunta prima dell’espatrio, con la conseguenza che il contribuente viene reintegrato con lo stesso inquadramento professionale e alle medesime condizioni contrattuali in essere prima dell’espatrio.

In considerazione dei meri effetti sospensivi che l’istituto dell’aspettativa non retribuita produce sul rapporto di lavoro, l’Agenzia ritiene che il rientro in Italia al termine del periodo di aspettativa, con conseguente prosecuzione del rapporto di lavoro “sospeso” durante tale periodo, non sia in linea con la vis attrattiva sottesa all’articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015, in quanto la posizione lavorativa assunta dal lavoratore al rientro si pone in “continuità” con quella precedente al trasferimento all’estero, in considerazione del medesimo datore di lavoro e delle medesime condizioni contrattuali. Pertanto, per i contribuenti che rientrano a seguito di aspettativa non retribuita è precluso l’accesso al Regime.

10.13 Incompatibilità tra il regime forfetario e quello degli impatriati

Il contribuente che rientra in Italia per svolgere un’attività di lavoro autonomo beneficiando del regime forfetario non potrà avvalersi del regime impatriati, in quanto i redditi prodotti in regime forfetario non partecipano alla formazione del reddito complessivo.

Resta ferma la possibilità per il contribuente di svolgere un’attività di lavoro autonomo beneficiando, previa opzione, in presenza degli altri requisiti, del regime impatriati, laddove venga valutata una maggiore convenienza nell’applicazione di detto regime rispetto a quello forfetario.

# 11.

# Facsimili delle domande da predisporre

([Scarica le formule in format word](https://www.fiscoetasse.com/download-file/15652/soro-formule-regime-fiscale-reimpatriati)) 

11.1 Dichiarazione che deve fornire un lavoratore dipendente al proprio datore di lavoro

***Spett.le Datore di Lavoro***

***Richiesta agevolazioni per trasferimento residenza fiscale in Italia***

***“LAVORATORI IMPATRIATI” (D LGS 147/2015, art. 16, comma 1)***

Il sottoscritto dipendente

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Nato a\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Codice fiscale\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Residente in Italia dal \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Indirizzo\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Telefono\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ e-mail\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

*Sotto la propria responsabilità, ai sensi degli artt. 46-47 del DPR 445/2000,*

**DICHIARA**

di essere in possesso dei requisiti necessari per poter usufruire delle agevolazioni fiscali Irpef previste dal D LGS. 147/2015 art. 16 e successive modificazioni e integrazioni, e specificatamente di:

1. Aver trasferito la residenza fiscale in Italia ai sensi dell’art. 2 del Tuir, e di essere iscritto all’Anagrafe della popolazione residente in Italia dal \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

*Per il Mezzogiorno*

1. Aver trasferito, fin dal principio, la residenza in una delle seguenti regioni del Mezzogiorno: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia, e conseguentemente chiede l’applicazione dell’agevolazione elevata al 90%
2. Non essere stato residente in Italia nei due periodi di imposta precedenti il trasferimento, e di impegnarsi a rimanere in Italia per almeno due anni continuativi
3. Non aver usufruito in periodi precedenti e/o contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti dal DL 78/2010 art. 44, dalla L 238/2010 e dall’art. 16 d.lgs. 147/2015

*Oppure*

Aver già usufruito parzialmente presso l’impresa XYZ o altra istituzione, della medesima agevolazione per il periodo dal \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Il sottoscritto dichiara di essere a conoscenza delle conseguenze civili e penali ai sensi dell’art. 76 DPR 445/2000 per coloro che rendono dichiarazioni non veritiere e si impegna a comunicare tempestivamente il verificarsi di condizioni che comportino variazione all’agevolazione di imposta richiesta.

Il sottoscritto prende atto, che i dati contenuti nella presente autocertificazione verranno trattati prevalentemente con procedure informatizzate e potranno essere forniti ad altri organismi pubblici per il raggiungimento delle rispettive finalità istituzionali.

*Luogo e data, \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*

*Firma \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*

ALLEGA:

* Documento di riconoscimento
* Codice fiscale / TEAM (se in possesso)
* Domanda di cancellazione dall’A.I.R.E. (eventuale)
* Certificato iscrizione A.P.R.I. (Anagrafe della Popolazione Residente in Italia) rilasciato dal Comune di residenza o documento equipollente

11.2 Dichiarazione che deve fornire un lavoratore dipendente al proprio datore di lavoro

***Spett.le Datore di Lavoro***

***Richiesta proroga agevolazioni per trasferimento residenza fiscale in Italia***

***“LAVORATORI IMPATRIATI” (D LGS 147/2015, art. 16, comma 1)***

Il sottoscritto dipendente

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Nato a\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Codice fiscale\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Residente in Italia dal \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Indirizzo\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Telefono\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ e-mail\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

*Sotto la propria responsabilità, ai sensi degli artt. 46-47 del DPR 445/2000,*

**DICHIARA**

di essere in possesso dei requisiti necessari per poter usufruire delle agevolazioni fiscali Irpef previste dal D LGS. 147/2015 art. 16 e successive modificazioni e integrazioni, e specificatamente di:

* *Voler usufruire della proroga del beneficio fiscale per:*
* *N. Figlio/i minore/i o a carico e nato/nati il\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*
* *Acquisto di una unità residenziale in Italia il \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*
* *Aver trasferito la residenza fiscale in Italia ai sensi dell’art. 2 c. 2 del Tuir, e di essere iscritto all’Anagrafe della popolazione residente in Italia (APRI) dal \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*
* *Essere permanentemente residente in Italia alla data odierna*

*Nel caso del Mezzogiorno:*

* *Essere permanentemente residente in Italia alla data odierna in una delle seguenti regioni del Mezzogiorno: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia, e conseguentemente chiede di continuare l’applicazione dell’agevolazione elevata al 90%*
* *Impegnarsi a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza o del domicilio*
* *Non aver usufruito in periodi precedenti e/o contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti dal DL 78/2010 art. 44, dalla L 238/2010 e dall’art. 16 d.lgs. 147/2015*
* *Aver effettuato il versamento di euro \_\_\_\_\_\_\_\_ in data \_\_\_\_\_\_\_\_\_ai sensi dell’art. 5, c. 2 bis lett. a) e b) Dl 34/2019*
* *Che il primo anno di fruizione del regime speciale impatriati è stato il \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*
* *Che l’ammontare dei redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia nel periodo d’imposta precedente a quello dell’esercizio dell’opzione è pari a euro \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*

Il sottoscritto dichiara di essere a conoscenza delle conseguenze civili e penali ai sensi dell’art. 76 DPR 445/2000 per coloro che rendono dichiarazioni non veritiere e si impegna a comunicare tempestivamente il verificarsi di condizioni che comportino variazione all’agevolazione di imposta richiesta.

Il sottoscritto prende atto, che i dati contenuti nella presente autocertificazione verranno trattati prevalentemente con procedure informatizzate e potranno essere forniti ad altri organismi pubblici per il raggiungimento delle rispettive finalità istituzionali.

*Luogo e data \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*

*Firma \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*

ALLEGA:

* Documento di riconoscimento
* Codice fiscale / TEAM (se in possesso)
* Certificato iscrizione APRI (Anagrafe della popolazione residente in Italia) rilasciato dal Comune di residenza oppure certificato residenza fiscale rilasciato dall’Agenzia delle entrate o certificato equipollente
* Quietanza versamento ai sensi dell’art. 5 c. 2 bis lett. a) e b) Dl 34/2019

11.3 Dichiarazione che deve fornire un lavoratore autonomo al proprio committente

***Spett.le Committente***

***Richiesta agevolazioni per trasferimento residenza fiscale in Italia***

***“LAVORATORI IMPATRIATI” (D LGS 147/2015, art. 16, comma 1)***

Il sottoscritto prestatore

\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Nato a\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ il \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Codice fiscale\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Partita IVA \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Residente in Italia dal \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ Indirizzo\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Telefono\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ e-mail\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

**RICHIEDE**L’applicazione all’atto del pagamento del corrispettivo, di una ritenuta del 20% sull’imponibile pari

al \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ (30% o 10% se regione del Mezzogiorno) in base a quanto previsto dalla

disciplina agevolativa.

Sotto la propria responsabilità, ai sensi degli artt. 46-47 del DPR 445/2000,

**DICHIARA**

di essere in possesso dei requisiti necessari per poter usufruire delle agevolazioni fiscali Irpef previste dal D LGS 147/2015, art. 16 e successive modificazioni e integrazioni, e specificatamente di:

* Aver trasferito la residenza fiscale in Italia ai sensi dell’art. 2 del Tuir, e di essere iscritto all’Anagrafe della popolazione residente in Italia (APRI) dal \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

*Per il Mezzogiorno*

* Aver trasferito, fin dal principio, la residenza in una delle seguenti regioni del Mezzogiorno: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia, e conseguentemente chiede l’applicazione dell’agevolazione elevata al 90%
* Non essere stato residente in Italia nei due periodi di imposta precedenti il trasferimento, e di impegnarsi a rimanere in Italia per almeno due anni continuativi
* Non aver usufruito in periodi precedenti e/o contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti dal DL 78/2010 art. 44, dalla L 238/2010 e dall’art. 16 d.lgs. 147/2015

*Oppure*

* Aver già usufruito parzialmente della medesima agevolazione per il periodo dal \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ al \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_

Il sottoscritto dichiara di essere a conoscenza delle conseguenze civili e penali ai sensi dell’art. 76 DPR 445/2000 per coloro che rendono dichiarazioni non veritiere e si impegna a comunicare tempestivamente il verificarsi di condizioni che comportino variazione all’agevolazione di imposta richiesta.

Il sottoscritto prende atto, che i dati contenuti nella presente autocertificazione verranno trattati prevalentemente con procedure informatizzate e potranno essere forniti ad altri organismi pubblici per il raggiungimento delle rispettive finalità istituzionali.

*Luogo e data \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*

*Firma \_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_*

ALLEGA:

* Documento identità
* Codice fiscale / TEAM (se disponibile)
* Documentazione relativa alla passata residenza estera
* Certificato iscrizione APRI o certificato equipollente
* Certificato di attribuzione partita IVA italiana

**NB: Per il periodo di proroga dei benefici, il provvedimento dell’Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021 non prevede una specifica comunicazione per il lavoratore autonomo; pertanto, al momento si suggerisce di mutuare quanto previsto per i lavoratori dipendenti.**

# 12.

# Schema riepilogativo generale

CATEGORIA IMPATRIATI:

Manager e lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione (Art.16, c.1, d.lgs. 147/2015) Fino al 29 aprile 2019

SOGGETTI DESTINATARI:

Tutte le persone fisiche, cittadini UE ed extra UE

AGEVOLAZIONE PREVISTA:

* Esenzione del 50% del reddito di lavoro dipendente o assimilato prodotto in Italia
* L'agevolazione è applicabile per 5 anni decorrenti dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia

REQUISITI RICHIESTI:

* Non essere stati residenti in Italia nei 5 periodi d’imposta precedenti il trasferimento
* Trasferire la residenza fiscale in Italia ai sensi dell’art. 2 del TUIR
* Impegnarsi a mantenere la residenza in Italia per almeno 2 anni
* Prestare attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano
* Svolgere attività lavorativa presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con una società anche estera controllata, controllante o “sorella” di tale società
* Rivestire ruoli direttivi o essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione

ANNOTAZIONI:

* Spetta anche a soggetti NON laureati
* È escluso il lavoro presso le Pubbliche Amministrazioni
* Si decade dal beneficio se si sposta nuovamente la residenza prima dei 2 anni dal rientro

CATEGORIA IMPATRIATI:

Lavoratori in possesso di laurea (Art. 16, c. 2, d.lgs. 147/2015) Fino al 29 aprile 2019

SOGGETTI DESTINATARI:

Tutte le persone fisiche, cittadini UE ed extra UE limitatamente ai Paesi con i quali sia in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni fiscali

AGEVOLAZIONE PREVISTA:

* Esenzione del 50% del reddito di lavoro dipendente o assimilato prodotto in Italia
* L'agevolazione è applicabile per 5 anni decorrenti dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia

REQUISITI RICHIESTI:

* Aver svolto attività di lavoro dipendente, autonomo o di impresa all’estero per 24 mesi, oppure aver studiato all’estero per 24 mesi e aver conseguito un titolo accademico
* Trasferire la residenza fiscale in Italia ai sensi dell’art. 2 del TUIR
* Impegnarsi a mantenere la residenza in Italia per almeno 2 anni
* Svolgere attività di lavoro dipendente o assimilato in Italia

ANNOTAZIONI:

* Spetta solo ai soggetti laureati
* È ammesso il lavoro presso le Pubbliche Amministrazioni
* Si decade dal beneficio se si sposta nuovamente la residenza prima dei 2 anni dal rientro

CATEGORIA IMPATRIATI:

Lavoratori autonomi (Art. 16, c. 1-bis d.lgs. 147/2015) Fino al 29 aprile 2019

SOGGETTI DESTINATARI:

Tutte le persone fisiche, cittadini UE ed extra UE

AGEVOLAZIONE PREVISTA:

* Esenzione del 50% del reddito di lavoro autonomo prodotto in Italia
* L'agevolazione è applicabile per 5 anni decorrenti dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia

REQUISITI RICHIESTI:

* Non essere stati residenti in Italia nei 5 periodi di imposta precedenti il trasferimento
* Trasferire la residenza fiscale in Italia ai sensi dell’art. 2 del TUIR
* Impegnarsi a mantenere la residenza in Italia per almeno 2 anni
* Prestare attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano

ANNOTAZIONI:

* Spetta anche ai soggetti non laureati
* Si decade dal beneficio se si sposta nuovamente la residenza prima dei 2 anni dal rientro

CATEGORIA IMPATRIATI:

Tutti i lavoratori impatriati (art. 16 d.lgs. 147/2015 modificato dall’art. 5 del DL 34/2019) dal 30 aprile 2019

SOGGETTI DESTINATARI:

Tutte le persone fisiche, cittadini UE ed extra UE

AGEVOLAZIONE PREVISTA:

* Esenzione del 70% del reddito di lavoro dipendente o assimilato, di lavoro autonomo o di impresa prodotto in Italia
* Per i soggetti che trasferiscono la residenza in Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia, l’esenzione è del 90%
* L'agevolazione è applicabile per 5 anni decorrenti dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia
* L’agevolazione, a determinate condizioni, è applicabile per ulteriori 5 anni con esenzione ridotta al 50% (o 90% in presenza di ulteriori condizioni)
* Anche per i “vecchi” impatriati è prevista, a determinate condizioni, la possibilità di estendere il beneficio per ulteriori 5 anni

REQUISITI RICHIESTI:

* Non essere stati residenti in Italia nei 2 periodi di imposta precedenti il trasferimento
* Trasferire la residenza fiscale in Italia ai sensi dell’art. 2 del TUIR
* Impegnarsi a mantenere la residenza in Italia per almeno 2 anni
* Prestare attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano

ANNOTAZIONI:

* Non è più tassativamente richiesta l’iscrizione all’AIRE nel periodo di residenza all’estero
* Oltre alle categorie di reddito già previste, l’agevolazione spetta anche ai soggetti titolari di reddito di impresa (solo ditta individuale)
* Per tutte le tipologie di reddito è previsto che l’attività lavorativa sia prestata prevalentemente nel territorio italiano
* Si decade se si sposta la residenza prima di 2 anni dal rientro

# 13.

# La compilazione della CU (Certificazione Unica)

*Informazioni generali docenti e ricercatori*

Relativamente ai docenti, ricercatori e impatriati, viene richiesta l’indicazione dello Stato Estero in cui si era residenti fino al rientro o trasferimento in Italia. Tale informazione deve essere riportata nel punto 11. Coloro che fruiscono dell’agevolazione prevista per i docenti e ricercatori, possono indicare Stati appartenenti all’Unione europea e Stati non 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.

*Redditi di lavoro dipendente di soggetti che rientrano in Italia*

Per i redditi di lavoro dipendente dei docenti e dei ricercatori, i quali, in possesso di titolo di studio universitario o equiparato, siano non occasionalmente residenti all’estero e abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all’estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi che dalla data di entrata in vigore del D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 2 del 28 gennaio 2009 o in uno dei cinque anni solari successivi vengano a svolgere la loro attività in Italia e che conseguentemente divengono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato, indicare nei presenti punti solo il 10% dei redditi corrisposti. Nel punto 463 indicare l’ammontare delle somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell’ammontare erogato), riportando nel punto 462 il codice 2.

Nell’ipotesi in cui il sostituto non abbia previsto l’abbattimento del 90% dell’imponibile nelle annotazioni (cod. BC), deve essere indicato l’ammontare di tali somme per consentire al percipiente di fruire dell’agevolazione in sede di dichiarazione dei redditi.

Per i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia da lavoratori impatriati rientrati in Italia dall’estero e che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell’art. 2, del TUIR, come previsto dall’art. 16 del D.lgs. n. 147 del 2015 modificato dalla legge n. 232 dell’11 dicembre 2016, indicare nei presenti punti solo il 50% dei redditi corrisposti. Nel punto 463 indicare l’ammontare delle somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (50% dell’ammontare erogato), riportando nel punto 462 il codice 4.

Nell’ipotesi in cui il sostituto non abbia previsto l’abbattimento del 50% dell’imponibile nelle annotazioni (cod. BD), deve essere indicato l’ammontare di tali somme per consentire al percipiente di fruire dell’agevolazione in sede di dichiarazione dei redditi.

Per i redditi di lavoro dipendente, redditi assimilati prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell’art. 2, del Tuir, come previsto dall’art. 16 del D.lgs. n. 147 del 2015, modificato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34, indicare nei presenti punti:

* 30% dei redditi corrisposti ai lavoratori impatriati che rientrano in Italia dall’estero di cui al comma 1, dell’art. 16 del D.lgs. n. 147 del 2015;
* 10% dei redditi corrisposti ai lavoratori impatriati che rientrano in Italia dall’estero di cui al comma 5-bis, dell’art. 16 del D.lgs. n. 147 del 2015;
* 50% dei redditi corrisposti ai lavoratori impatriati che rientrano in Italia dall’estero di cui al comma 5-quater, dell’art. 16 del D.lgs. n. 147 del 2015.

Nel punto 463 indicare l’ammontare delle somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile, riportando nel punto 462, rispettivamente i codici 6, 8 e 9.

Nell’ipotesi in cui il sostituto non abbia previsto l’abbattimento dell’imponibile (70% per i lavoratori di cui al comma 1, 90% per i lavoratori di cui al comma 5-bis e 50% per i lavoratori di cui al comma 5-quater nelle annotazioni [codici CQ, CR e C]), deve essere indicato l’ammontare di tali somme per consentire al percipiente di fruire dell’agevolazione in sede di dichiarazione dei redditi.

Per i redditi di lavoro dipendente, redditi assimilati prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell’art. 2, del TUIR, come previsto dall’art. 5, comma 2-bis del D.L. n. 34 del 2019, introdotto dalla Legge del 30 dicembre 2020 n. 178, articolo 1, comma 50, indicare nei presenti punti:

* 50% dei redditi corrisposti ai lavoratori impatriati che rientrano in Italia dall’estero prima del 30 aprile 2019 che hanno esercitato l’opzione di cui al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021 (come rettificato con l’errata corrige del 24 giugno 2021);
* 10% dei redditi corrisposti ai lavoratori impatriati che rientrano in Italia dall’estero prima del 30 aprile 2019 che hanno esercitato l’opzione di cui al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021 (come rettificato con l’errata corrige del 24 giugno 2021).

Nel punto 463 indicare l’ammontare delle somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile, riportando nel punto 462, rispettivamente i codici 13 e 14.

Nell’ipotesi in cui il sostituto non abbia previsto l’abbattimento dell’imponibile (50% ovvero 90%) nelle annotazioni (codici CT e CU), deve essere indicato l’ammontare di tali somme per consentire al percipiente di fruire dell’agevolazione in sede di dichiarazione dei redditi.

Per la compilazione del punto 462 è necessario utilizzare uno dei seguenti codici:

2 - nel caso di somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell’ammontare erogato), relativo ai compensi percepiti dai docenti e dai ricercatori in base a quanto stabilito dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185 convertito, con modificazioni dalla L. n. 2 del 28 gennaio 2009;

4 - nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (50% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati che sono rientrati in Italia dall’estero in base a quanto stabilito dall’articolo 16 del D.lgs. n. 147 del 2015, modificato dalla legge n. 232 dell’11 dicembre 2016;

6 - nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (70% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati in base a quanto stabilito dal comma 1, dell’articolo 16 del D.lgs. n. 147 del 2015 modificato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34. Per i lavoratori rientrati in Italia dal 30 aprile 2019 al 2 luglio 2019, la fruizione di tale agevolazione è subordinata all’emanazione del decreto ministeriale di cui al comma 2, dell’art. 13-ter del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157;

8 - nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati in base a quanto stabilito dal comma 5-bis, dell’articolo 16 del D.lgs. n. 147 del 2015 modificato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34. Per i lavoratori rientrati in Italia dal 30 aprile 2019 al 2 luglio 2019, la fruizione di tale agevolazione è subordinata all’emanazione del decreto ministeriale di cui al comma 2, dell’art. 13-ter del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157;

9 - nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (50% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati che hanno trasferito la loro residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019, in base a quanto stabilito dal comma 5-quater, dell’articolo 16 del D.lgs. n. 147 del 2015 modificato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34. L’opzione per questo regime agevolato comporta il versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile. Le modalità per l’effettuazione di tale versamento sono state stabilite con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 26 gennaio 2021;

13- nel caso di somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (50% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati rientrati prima del 30 aprile 2019 che hanno esercitato l’opzione di cui al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021 (come rettificato con l’errata corrige del 24 giugno 2021);

14- nel caso di somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati rientrati prima del 30 aprile 2019 che hanno esercitato l’opzione di cui al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021 (come rettificato con l’errata corrige del 24 giugno 2021).

Per la compilazione del punto 551 è necessario utilizzare uno dei seguenti codici:

2 - nel caso di somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell’ammontare erogato), relativo ai compensi percepiti dai docenti e dai ricercatori in base a quanto stabilito dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185 convertito, con modificazioni dalla L. n. 2 del 28 gennaio 2009;

4 - nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (50% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati che sono rientrati in Italia dall’estero, in base a quanto stabilito dall’articolo 16 del D.lgs. n. 147 del 2015;

6 - nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (70% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati, in base a quanto stabilito dal comma 1, dell’articolo 16 del D.lgs. n. 147 del 2015 modificato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34. Per i lavoratori rientrati in Italia dal 30 aprile 2019 al 2 luglio 2019, la fruizione di tale agevolazione è subordinata all’emanazione del decreto ministeriale di cui al comma 2, dell’art. 13-ter del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157;

8 - nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati, in base a quanto stabilito dal comma 5-bis, dell’articolo 16 del D.lgs. n. 147 del 2015 modificato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34. Per i lavoratori rientrati in Italia dal 30 aprile 2019 al 2 luglio 2019, la fruizione di tale agevolazione è subordinata all’emanazione del decreto ministeriale di cui al comma 2, dell’art. 13-ter del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157;

9 - nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (50% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati, che hanno trasferito la loro residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019, in base a quanto stabilito dal comma 5-quater, dell’articolo 16 del D.lgs. n. 147 del 2015 modificato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34. L’opzione per questo regime agevolato comporta il versamento di un contributo pari allo 0.5% della base imponibile. Le modalità per l’effettuazione di tale versamento sono state stabilite con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 26 gennaio 2021;

13 - nel caso di somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (50% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati rientrati prima del 30 aprile 2019 che hanno esercitato l’opzione di cui al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021 (come rettificato con l’errata corrige del 24 giugno 2021);

14 - nel caso di somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati rientrati prima del 30 aprile 2019 che hanno esercitato l’opzione di cui al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021 (come rettificato con l’errata corrige del 24 giugno 2021).

*Redditi di lavoro autonomo di soggetti che rientrano in Italia*

Per i redditi di lavoro autonomo dei ricercatori residenti all’estero di cui al D.L. 29 novembre 2008, n. 185, convertito con modificazioni dalla L. 28 gennaio 2009, n. 2 indicare al punto 4 anche le somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell’ammontare erogato) da riportare altresì nel successivo punto 7.

Per i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell’art. 2, del TUIR, come previsto dall’art. 16 del D.lgs. n. 147 del 2015, modificato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34, indicare nel presente punto anche le somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile:

* 70% dei redditi corrisposti ai lavoratori impatriati che rientrano in Italia dall’estero di cui al comma 1, dell’art. 16 del D.lgs. n. 147 del 2015;
* 90% dei redditi corrisposti ai lavoratori impatriati che rientrano in Italia dall’estero di cui al comma 5-bis, dell’art. 16 del D.lgs. n. 147 del 2015;
* 50% dei redditi corrisposti ai lavoratori impatriati che rientrano in Italia dall’estero di cui al comma 5-quater, dell’art. 16 del D.lgs. n. 147 del 2015.

Tali somme dovranno essere riportate altresì nel successivo punto 7.

Per i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell’art. 2, del TUIR, come previsto dall’art. 5, comma 2-bis del D.L. n. 34 del 2019, introdotto dalla Legge del 30 dicembre 2020 n. 178, articolo 1, comma 50, indicare nel presente punto anche le somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile:

* 50% dei redditi corrisposti ai lavoratori impatriati che rientrano in Italia dall’estero prima del 30 aprile 2019 che hanno esercitato l’opzione di cui al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021 (come rettificato con l’errata corrige del 24 giugno 2021);
* 90% dei redditi corrisposti ai lavoratori impatriati che rientrano in Italia dall’estero prima del 30 aprile 2019 che hanno esercitato l’opzione di cui al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021 (come rettificato con l’errata corrige del 24 giugno 2021).

Tali somme dovranno essere riportate altresì nel successivo punto 7.

Per i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori impatriati che sono rientrati in Italia dall’estero e trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell’art. 2, del TUIR, come previsto dall’art. 16 del D.lgs. n. 147 del 2015, modificato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34, indicare nel presente punto anche le somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (50% dell’ammontare erogato) da riportare altresì nel successivo punto 7.

Per la compilazione del punto 6 è necessario utilizzare uno dei seguenti codici:

2 - nel caso di somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell’ammontare erogato), relativo ai compensi percepiti dai docenti e dai ricercatori in base a quanto stabilito dal D.L. 29 novembre 2008, n. 185 convertito, con modificazioni dalla L. n. 2 del 28 gennaio 2009. Vanno altresì inseriti i relativi rimborsi spese;

4 - nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (50% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati rientrati in Italia dall’estero e che hanno avviato un’attività di lavoro autonomo o di impresa, in base a quanto stabilito dall’articolo 16 del D.lgs. n. 147 del 2015 modificato dalla legge n. 232 dell’11 dicembre 2016;

6 - nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (70% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati, in base a quanto stabilito dal comma 1, dell’articolo 16 del D.lgs. n. 147 del 2015 modificato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34. Per i lavoratori rientrati in Italia dal 30 aprile 2019 al 2 luglio 2019, la fruizione di tale agevolazione è subordinata all’emanazione del decreto ministeriale di cui al comma 2, dell’art. 13-ter del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157;

8 - nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati, in base a quanto stabilito dal comma 5-bis, dell’articolo 16 del D.lgs. n. 147 del 2015 modificato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34. Per i lavoratori rientrati in Italia dal 30 aprile 2019 al 2 luglio 2019, la fruizione di tale agevolazione è subordinata all’emanazione del decreto ministeriale di cui al comma 2, dell’art. 13-ter del decreto-legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito, con modificazioni, dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157;

9 - nel caso di somme corrisposte che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (50% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati che hanno trasferito la residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019, in base a quanto stabilito dal comma 5-quater, dell’articolo 16 del D.lgs. n. 147 del 2015 modificato dal D.L. 30 aprile 2019, n. 34. L’opzione per questo regime agevolato comporta il versamento di un contributo pari allo 0.5% della base imponibile. Le modalità per l’effettuazione di tale versamento sono state stabilite con il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 26 gennaio 2021;

13 - nel caso di somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (50% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati rientrati prima del 30 aprile 2019 che hanno esercitato l’opzione di cui al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021 (come rettificato con l’errata corrige del 24 giugno 2021);

14 - nel caso di somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (90% dell’ammontare erogato), relative ai compensi percepiti dai lavoratori impatriati rientrati prima del 30 aprile 2019 che hanno esercitato l’opzione di cui al provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021 (come rettificato con l’errata corrige del 24 giugno 2021);

Per ciascun codice esposto nel presente punto indicare il corrispondente ammontare nel successivo punto 7. Nel punto 7 vanno indicate le somme diverse da quelle esposte nel precedente punto 5 che, per espressa disposizione di legge, non costituiscono reddito imponibile per il percipiente e, pertanto, non sono assoggettate a ritenuta. Nel punto 7 vanno altresì indicate le somme che per espressa disposizione di legge non sono assoggettate a ritenuta ma costituiscono reddito imponibile in sede di dichiarazione dei redditi. Con riferimento ai punti 5 e 7, gli importi in essi indicati sono sempre ricompresi nel precedente punto 4.

**NOTA BENE: Verificare la numerazione dei punti nelle istruzioni relative al modello di interesse, poiché tale numerazione può essere soggetta a variazione da un anno all’altro, sulla base dei relativi modelli approvati.**

*TABELLA F – CODIFICA ANNOTAZIONI*

CQ

Il 70% delle somme percepite dai lavoratori impatriati che trasferiscono la residenza in Italia che non hanno fruito dell’abbattimento della base imponibile. Per usufruire dell’agevolazione il contribuente è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi.

CR

Il 90% delle somme percepite dai lavoratori impatriati che trasferiscono la residenza in Italia che non hanno fruito dell’abbattimento della base imponibile. Per usufruire dell’agevolazione il contribuente è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi.

CS

Il 50% delle somme percepite dai lavoratori impatriati che trasferiscono la residenza in Italia che non hanno fruito dell’abbattimento della base imponibile. Per usufruire dell’agevolazione il contribuente è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi.

CT

Il 50% delle somme percepite dai lavoratori impatriati che trasferiscono la residenza in Italia che non hanno fruito dell’abbattimento della base imponibile. Per usufruire dell’agevolazione il contribuente è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi.

CU

Il 90% delle somme percepite dai lavoratori impatriati che trasferiscono la residenza in Italia che non hanno fruito dell’abbattimento della base imponibile. Per usufruire dell’agevolazione il contribuente è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi.

# 14.

# Le conseguenze del Regime Impatriati in ambito contributivo

La norma di favore, inevitabilmente, dovrebbe produrre sostanziali effetti positivi anche in ambito contributivo. Pertanto, al fine di inquadrare esaustivamente il Regime ed essere in condizione di assumere le proprie scelte personali in maniera oculata, i contribuenti dovranno altresì valutare pure tali aspetti.

Come noto, i versamenti obbligatori previsti dalla legislazione previdenziale nazionale sono sempre commisurati al reddito prodotto.

Orbene, in ottica tributaria, il Legislatore ha ritenuto di doversi esprimere nei termini seguenti:

*“I redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo… concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30* [o 50, o 10] *per cento del loro ammontare”.*

Dunque, non si tratta di una sorta di sconto sull’imposta da versare; bensì, di una quota parte di reddito che, per legge, non assume alcuna rilevanza di carattere impositivo. Se, viceversa, la volontà fosse stata quella di prevedere esclusivamente un abbattimento dell’imposta dovuta, pare fin troppo ovvio che la norma avrebbe agito “a valle”, esclusivamente mediante una diminuzione delle imposte da versare, e non “a monte”, stabilendo una parziale imponibilità del reddito conseguito. Da ciò ne deriva che il reddito da considerare a ogni effetto impositivo non può che essere quello determinato – nelle misure ridotte – dalla normativa in parola.

Tutto ciò risulta d’altronde confermato dalle istruzioni diramate dall’Agenzia delle entrate relativamente alla compilazione del Modello Redditi PF, predisponendo i correlati codici a seconda del tipo di lavoratore impatriato.

*Lavoro dipendente e assimilato*

Nel quadro RC, casella “Casi particolari”, i codici per i lavoratori impatriati sono:

* Il codice 4 (già presente) per i lavoratori impatriati che sono rientrati in Italia dall’estero fino al 29 aprile 2019, per i quali i redditi di lavoro dipendente concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50%
* Il codice 6 per i lavoratori impatriati che sono rientrati in Italia dall’estero a decorrere dal 30 aprile 2019, per i quali i redditi di lavoro dipendente concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 30%
* Il codice 8 per i lavoratori impatriati che sono rientrati in Italia dall’estero a decorrere dal 30 aprile 2019 e che hanno trasferito la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia. In tal caso, i redditi di lavoro dipendente concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 10%
* Il codice 9 per i lavoratori impatriati che sono rientrati in Italia dall’estero a decorrere dal 30 aprile 2019 e in possesso della qualifica di sportivo professionista. In tal caso il reddito da lavoro dipendente e i redditi assimilati concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50%

*“In corrispondenza di ciascun codice, il reddito di lavoro dipendente dovrà essere indicato nei righi da RC1 a RC3, già nella misura ridotta”.*

*Calcolo dell’imposta*

Dal reddito complessivo, ridotto in base alla percentuale applicabile per il beneficio fiscale, sono scomputabili:

* Gli oneri deducibili di cui all’articolo 10 del TUIR (esempio: contributi obbligatori per il lavoratore)

Dall’imposta dovuta si scomputano:

* Le detrazioni per carichi di famiglia (articolo 12 del TUIR)
* Le detrazioni per tipologia di reddito (articolo 13 del TUIR)

*Lavoro autonomo e di impresa*

Nel quadro RE “Redditi di lavoro autonomo derivanti dall’esercizio di arti e professioni”, e per il reddito d’impresa, invece, nel quadro RF “Reddito di impresa in regime di contabilità ordinaria”, nel quadro RG “Reddito di impresa in regime di contabilità semplificata”, e nel quadro RD “Reddito di allevamento di animali e reddito derivante da produzione di vegetali e da altre attività agricole”, sono stati inseriti i nuovi codici da riportare nelle caselle «Impatriati art. 16 D. LGS 147/2015»:

* Il codice 2, per i lavoratori autonomi o titolari di reddito di impresa che si sono trasferiti in Italia dopo il 30 aprile 2019 per *dichiarare il reddito al 30% prodotto*
* Il codice 4, per i lavoratori autonomi o titolari di reddito di impresa che si sono trasferiti in Italia dopo il 30 aprile 2019 in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia, per *dichiarare il reddito al 10%*
* Il codice 5, per i lavoratori che si sono trasferiti in Italia dopo il 30 aprile 2019 che possiedono la qualifica di sportivo professionista, per *dichiarare il reddito al 50% prodotto* (codice presente solo nel quadro RE)

Anche i soggetti che percepiscono e dichiarano i loro proventi nel quadro RH “Redditi di partecipazione in società di persone e assimilate, rientrati dall’estero”, beneficiano dell’agevolazione; pertanto, nei righi da RH1 a RH4, nella colonna 11 «rientro dall’estero», indicheranno:

* Il codice 3, nel caso di soggetto impatriato che ha trasferito la residenza in Italia prima del 30 aprile 2019. In tal caso, nella colonna 4 “quota di reddito”, *va riportato il 50% del reddito* imputato allo stesso
* Il codice 4, nel caso di soggetto impatriato che ha trasferito la residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019. In tal caso, nella colonna 4 “quota di reddito”, *va riportato il 30% del reddito* imputato allo stesso
* Il codice 5, nel caso di soggetto impatriato che ha trasferito la residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019 in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia. In tal caso, nella colonna 4 “quota di reddito”, *va riportato il 10% della quota di reddito* imputata allo stesso
* Il codice 6, nel caso di soggetto che possiede la qualifica di sportivo professionista e ha trasferito la residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019. In tal caso, nella colonna 4 “quota di reddito”, *va riportato il 50% della quota di reddito* imputata allo stesso

Nulla quaestio, dunque, per quanto concerne la parte fiscale.

Ma cosa accade, invece, nella pratica operativa, dal lato previdenziale?

Le istruzioni dettate dall’INPS identificano con chiarezza quali sono gli importi da prendere in considerazione di regola, in ordine all’applicazione della percentuale contributiva da corrispondere, rispettivamente per le varie tipologie di reddito prodotto: lavoro dipendente (e assimilato), autonomo e di impresa.

In particolare, per quel che concerne il lavoro autonomo e di impresa, la circolare numero 102 del 12/06/2003 (successivamente sempre richiamata e confermata), precisa che:

*“I contributi previdenziali sono calcolati sulla totalità dei redditi di impresa dichiarati ai fini IRPEF, prodotti nello stesso anno al quale il contributo si riferisce. È parimenti noto che il rinvio alle norme fiscali legittima l’individuazione dei suddetti redditi in quelli di impresa propriamente detti e in quelli come tali considerati ai sensi e per gli effetti delle varie disposizioni contenute nel TUIR.*

*In ordine alla concreta individuazione dell’ammontare del reddito di impresa da assoggettare all’imposizione dei contributi previdenziali si fa presente che deve essere preso in considerazione il totale dei redditi di impresa, così come dichiarato ai fini delle imposte sui redditi.*

*A tal riguardo:*

* *In riferimento al reddito di impresa in contabilità ordinaria (quadro RF del modello UNICO 2003), la base imponibile si determina sommando l’importo del rigo RF 45 col. 3, con quelli dei righi RF 49 ed RF 52*
* *In riferimento al reddito di impresa in regime di contabilità semplificata, la base imponibile si ottiene sommando l’importo del rigo RG 29 col. 3, con quelli dei righi RG 31 ed RG 35*
* *In relazione, da ultimo, ai redditi di partecipazione in società di persone e assimilate, la base imponibile si ottiene sommando l’importo del rigo RH 12, con quello del rigo RH 15”*

Da quanto qui evidenziato, ne consegue dunque che gli impatriati, i quali producono redditi di lavoro autonomo e di impresa, beneficiano altresì di un obbligo contributivo in misura (ridotta) direttamente proporzionale al reddito effettivamente dichiarato, oltre ovviamente alle minori imposte da pagare.

Tale situazione, peraltro, non si verifica in maniera analoga nelle fattispecie concernenti gli impatriati che percepiscono redditi di lavoro dipendente e assimilato. Tenuto infatti conto di come è strutturata la busta paga, in assenza di specifiche diverse indicazioni diramate dall’INPS, le conseguenze pratiche sono che:

* Il reddito imponibile ai fini tributari (ritenute) è pari alla sola quota parte stabilita dal Regime
* L’imponibile ai fini previdenziali (contributi) è il reddito complessivo “al lordo” dall’esenzione reddituale prevista dal Regime

Tale situazione, oltre a presentare evidenti profili di incostituzionalità, non pare affatto rispondere alla corretta applicazione del Regime, tenuto conto del tenore letterale della norma.

Al riguardo, sarebbe quindi assai auspicabile un intervento chiarificatore da parte delle Amministrazioni di interesse, chiarimento che, viceversa, a oggi non è mai arrivato nonostante gli anni trascorsi e le richieste formulate dalla Dottrina.

# 15.

# Regime Impatriati e lavoratori distaccati

Una delle fattispecie tuttora meritevoli di opportuni chiarimenti è quella che concerne i lavoratori distaccati che rimpatriano. Dopo alterne affermazioni, l’Agenzia delle entrate ha concluso che i predetti lavoratori possono beneficiare del Regime, ma solo a determinate condizioni.

A parere dell’Amministrazione, infatti, la normativa afferente al Regime non preclude la possibilità di valutare specifiche ipotesi in cui il rientro in Italia non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco, ma sia determinato da altri elementi funzionali alla ratio della legge agevolativa. Ciò si può verificare, ad esempio, nell’ipotesi in cui:

* Il contratto di distacco sia più volte prorogato e la sua durata nel tempo determini quindi un affievolimento dei legami con il territorio italiano e un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero
* Il rimpatrio in Italia del dipendente non si ponga in continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia, in quanto il dipendente al rientro assume un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all’estero

In tali ipotesi, in presenza di tutti gli altri elementi richiesti dalla legge, le peculiari condizioni di rientro dall’estero del dipendente rispondono alla ratio della norma e non precludono al lavoratore in posizione di distacco l’accesso al beneficio previsto dall’articolo 16.

Viceversa, non spetta il beneficio fiscale in esame nell’ipotesi di distacco all’estero con successivo rientro, in presenza del medesimo contratto e presso il medesimo datore di lavoro.

A tal ultimo proposito, l’Agenzia precisa che l’agevolazione non è applicabile nelle ipotesi in cui si verificano certe condizioni:

* Il riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale
* Il riconoscimento dell’anzianità dalla data di prima assunzione
* L’assenza del periodo di prova
* Clausole volte a non liquidare i ratei di tredicesima, quattordicesima, TFR maturati
* Clausole in cui si prevede che alla fine del distacco, il distaccato sarà reinserito nell’ambito dell’organizzazione della società distaccante e torneranno ad applicarsi i termini e le condizioni di lavoro presso la società di appartenenza, in vigore prima del distacco

Nell’Interpello 76/2018, in particolare, l’Agenzia delle entrate ha precisato i requisiti e le modalità di accesso al regime di favore previsto dalla norma in esame, chiarendo, altresì, che i soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all’estero non possono fruire del beneficio di cui al citato art. 16 in considerazione della situazione di continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia.

La posizione restrittiva – dice l’Agenzia – è finalizzata a evitare un uso strumentale dell’agevolazione. Sullo specifico punto, pare solo il caso di evidenziare che non può certo essere l’Ufficio ad ampliare la norma, fissando dei limiti ivi non previsti: ammesso e non concesso che possa verificarsi un uso strumentale della legge, sarà compito del Legislatore – se crede – intervenire per “correggerla”; non certo a chi non ha alcun potere legislativo.

Detta interpretazione dell’Agenzia, tra l’altro, pare confliggente con quanto evidenziato dalla stessa Amministrazione nella Risposta a Interpello 596/2021, in relazione ai dipendenti stranieri, per i quali non sussistono analoghe limitazioni.

In tale occasione, invero, l’Agenzia si limita a richiamare la sua precedente Circolare 33/E – 2020.

Nello specifico, viene precisato che la normativa non richiede che l'attività sia svolta per un'impresa operante sul territorio dello Stato. Pertanto, possono accedere all'agevolazione i soggetti che vengono a svolgere in Italia la loro attività alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero, o i cui committenti (in caso di lavoro autonomo o di impresa) siano stranieri (non residenti).

Il ragionamento è assolutamente condivisibile.

Quello che non si capisce, peraltro, è perché l’Agenzia, invece, non applica lo stesso tipo di ragionamento coi distaccati italiani di ritorno dall’estero, fissando – per questi soggetti – dei paletti che non esistono nella norma. In sostanza:

* Per i dipendenti stranieri, l’Agenzia dice che il Regime è adottabile, perché nulla in contrario è stabilito dalla legge
* Per i distaccati italiani, l’Agenzia dice che il Regime non è adottabile, perché, pur non essendo previsto alcunché di contrario nella legge, si deve scongiurare un eventuale potenziale uso strumentale della norma

Orbene, al di là dell’inspiegabile antinomia enunciata, appare a tutti evidente che, se il legislatore avesse voluto escludere tali lavoratori distaccati italiani, lo avrebbe precisato nella legge, così come – del resto – lo ha fatto nella Legge 238/2010 (rientro dei cervelli), dove i distacchi erano espressamente esclusi dai benefici della norma.

A ben vedere, non si ritrova, nella Costituzione, l’attribuzione di una sosta di potere legislativo in capo all’Agenzia delle entrate. Cionondimeno, anche in questa ennesima situazione, l’Agenzia continua – con la scusa di “interpretare” – a, di fatto, riscrivere le norme.

Ma, cosa prevede l’anzidetta norma?

I redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ex art. 2 TUIR, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30%, se ricorrono le seguenti condizioni:

1. I lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento
2. I lavoratori si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni
3. L’attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano durante ciascun anno di imposta

E allora perché questi nuovi vincoli sui lavoratori distaccati italiani e non sugli stranieri?

Come detto, l’Agenzia parla di “uso strumentale della norma”. Ma, pur volendo concordare con la predetta motivazione (senz’altro meritevole di tutela) indicata dall’Agenzia, la cosa non è credibile perché, se la ragione fosse questa, ci vorrebbe davvero poco a strutturare un nuovo contratto di lavoro in discontinuità rispetto al precedente e, in tal caso, come afferma l’Agenzia, non ci sarebbe più alcun problema nell’applicare il Regime.

Inoltre, in siffatta ipotesi, laddove esistesse davvero la volontà di usare strumentalmente la norma, sarebbe necessario un accordo in tal senso tra il datore di lavoro distaccante (che non ne avrebbe alcun giovamento e non si comprende per quale motivo dovrebbe adottare un simile comportamento elusivo), e il dipendente distaccato; in caso contrario, il dipendente – da solo – è evidente che non potrebbe di sicuro raggiungere tale scopo al fine di riuscire ad aggirare la legge.

A voler essere sinceri, semmai, è proprio l’Agenzia che, con le predette infondate interpretazioni, suggerisce la strada da percorrere per aggirare la norma, nei casi in cui vi sia questa intenzione in capo agli interessati.

Difficile fornire una risposta logica a tale discrasico orientamento manifestato dall’Amministrazione; possiamo semplicemente limitarci a osservare i fatti che ne conseguono in termini di gettito erariale:

* Il lavoratore straniero che sposta il suo domicilio in Italia apporta nelle Casse dello Stato delle nuove entrate che, per quanto – magari – basse, non sono mai esistite prima
* Il lavoratore italiano distaccato, viceversa, ha sempre contribuito fiscalmente in misura piena; se va all’estero evita di contribuire per due anni e, poi, tornando, riprende a contribuire, ma in modo assai ridotto

Pertanto, tirando le somme, con lo straniero lo Stato ci guadagna; con il distaccato italiano, ci perde.

Questi sono gli innegabili effetti pratici che derivano dal duplice difforme orientamento espresso dall’Amministrazione finanziaria nelle fattispecie in parola.

# III PARTE

# PROVVEDIMENTI – RISOLUZIONI – INTERPELLI

# 16.

# Provvedimento 46244 / 2016

Modalità di esercizio dell’opzione ai fini dell’applicazione del regime previsto per i lavoratori impatriati dall’art. 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, da parte dei soggetti destinatari dei benefici previsti dalla legge 30 dicembre 2010, n. 238, che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015

*1. Modalità di effettuazione della richiesta ai fini del riconoscimento dei benefici fiscali connessi al rientro in Italia*

*1.1 I soggetti di cui all’art. 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015, possono optare, in alternativa ai benefici fiscali previsti dalla medesima legge, per il regime agevolativo di cui all’art. 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.*

*1.2 L’esercizio dell’opzione è irrevocabile, ha effetto dal 1° gennaio 2016 e per i quattro periodi d’imposta successivi e non consente di beneficiare degli incentivi previsti dall’art. 17 del decreto-legge 29 novembre 2008, n.185, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 gennaio 2009, n. 2, e successive modificazioni e integrazioni, né del credito d’imposta previsto dall’articolo 1, commi da 271 a 279, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni e integrazioni.*

*1.3 I lavoratori dipendenti esercitano l’opzione di cui al punto 1.1 mediante richiesta scritta da presentare al datore di lavoro entro 3 mesi dalla data di entrata in vigore del presente provvedimento.*

*1.3.1 La richiesta di cui al punto 1.3, sottoscritta dal lavoratore dipendente e resa ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, deve contenere:*

*a) le generalità (nome, cognome e data di nascita);*

*b) il codice fiscale;*

*c) l’indicazione della attuale residenza in Italia risultante dal certificato di residenza ovvero dalla domanda di iscrizione nell’anagrafe della popolazione residente in Italia;*

*d) l’impegno a comunicare tempestivamente l’avvenuta iscrizione nell’anagrafe della popolazione residente, nonché ogni variazione della residenza o del domicilio prima del decorso di cinque anni dalla data della prima fruizione del beneficio, rilevante per l’applicazione del beneficio medesimo da parte del datore di lavoro.*

*1.3.2 I lavoratori dipendenti che non hanno ancora richiesto l’applicazione dei benefici di cui alla legge 30 dicembre 2010, n. 238 o l’hanno richiesta a un diverso datore di lavoro devono dichiarare, in aggiunta a quanto indicato al punto precedente, di possedere i requisiti per accedere ai medesimi benefici e devono comunicare la data della prima assunzione in Italia, ovvero la data di avvio dell’attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia, dal rientro, nonché di aver trasferito in Italia la residenza o il domicilio entro tre mesi dalla prima assunzione ovvero dall’avvio dell’attività d’impresa o di lavoro autonomo.*

*1.4 I soggetti che hanno avviato un’attività di lavoro autonomo o di impresa esercitano l’opzione di cui al punto 1.1 nella dichiarazione dei redditi relativa all’anno di imposta 2016.*

*1.5 I soggetti rientrati in Italia nel periodo compreso fra il 7 ottobre 2015, data di entrata in vigore del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, e il 31 dicembre 2015, che non hanno trasferito la residenza o il domicilio entro il termine di tre mesi, richiesto per la fruizione dei relativi benefici dall’art. 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, devono trasferire la residenza o il domicilio in Italia, al più tardi, entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore del presente provvedimento.*

*2. Adempimenti del sostituto di imposta*

*2.1 I soggetti indicati nell’articolo 23, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, operano le ritenute sul 70 per cento delle somme e valori imponibili di cui all’articolo 51 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, corrisposti dal periodo di paga successivo al ricevimento della richiesta di cui al punto 1.*

*2.2 A fine anno o alla cessazione del rapporto di lavoro, i sostituti di imposta effettuano il conguaglio tra le ritenute operate e l’imposta dovuta sull’ammontare complessivo degli emolumenti, ridotto alla percentuale indicata nel punto 2.1, corrisposto a partire dal 1° gennaio 2016.*

*2.3 Le disposizioni di cui ai punti 2.1 e 2.2 non si applicano nel caso in cui il lavoratore comunichi al datore di lavoro il trasferimento fuori dall’Italia della propria residenza o del proprio domicilio.*

# 17.

# Provvedimento 64188 / 2017

Modalità di esercizio dell’opzione di cui all’articolo 16, comma 4, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, da parte dei lavoratori dipendenti, prorogata dall’articolo 3, comma 3-novies del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244.

*1. Modalità di effettuazione della richiesta ai fini del riconoscimento dei benefici fiscali connessi al rientro in Italia*

*1.1 I lavoratori dipendenti di cui all’articolo 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, che si siano trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015 possono esercitare l’opzione di cui al comma 4 dell’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, entro il 30 aprile 2017 (termine festivo prorogato di diritto al 02 maggio 2017), secondo quanto previsto dall’articolo 3, comma 3-novies, del decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244.*

*1.2 L’opzione è irrevocabile, è esercitata mediante la presentazione di una richiesta scritta al datore di lavoro e consente di fruire - per il quinquennio 2016/2020 - del regime speciale previsto per i lavoratori impatriati dall’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, in alternativa all’applicazione - per il biennio 2016/2017 - delle agevolazioni di cui alla legge 30 dicembre 2010, n. 238.*

*1.3 Per l’anno di imposta 2016 i lavoratori dipendenti che esercitano la predetta opzione, applicano il regime previsto dall’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa a tale periodo d’imposta, avendo cura di indicare il reddito di lavoro dipendente nella misura ridotta al 70 per cento.*

*1.4 Per l’anno di imposta 2017 l’agevolazione, che consente di assumere il reddito di lavoro dipendente nella misura del 50 per cento del suo ammontare, è applicata dal datore di lavoro con le modalità e nei termini previsti al successivo punto 2; nell’ipotesi in cui il datore di lavoro non possa riconoscerla, il contribuente può comunque fruirne direttamente nella dichiarazione dei redditi relativa all’anno di imposta 2017.*

*1.5 Le imposte risultanti dalla liquidazione della dichiarazione sono versate ai sensi dell’articolo 17 del decreto del Presidente della Repubblica 7 dicembre 2001, n. 435, come da ultimo modificato dall’art. 7-quater, comma 19, del decreto legge 22 ottobre 2016, n. 193, convertito, con modificazioni, dalla legge 1° dicembre 2016, n. 225, con effetto a decorrere dal 1° gennaio 2017, o rateizzate in un numero definito di rate mensili di uguale importo scelto dal contribuente, ai sensi dell’articolo 20 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.*

*1.6 La richiesta al datore di lavoro di cui al punto 1.2, sottoscritta dal lavoratore dipendente e resa ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, deve contenere:*

*a) le generalità (nome, cognome e data di nascita);*

*b) il codice fiscale;*

*c) l’indicazione della attuale residenza in Italia risultante dal certificato di residenza;*

*d) l’impegno a comunicare ogni variazione della residenza o del domicilio prima del decorso di cinque anni dalla data della prima fruizione del beneficio, rilevante per l’applicazione del beneficio medesimo da parte del datore di lavoro.*

*1.7 I lavoratori dipendenti che non hanno ancora richiesto l’applicazione dei benefici di cui alla legge 30 dicembre 2010, n. 238 o l’hanno richiesta a un diverso datore di lavoro devono dichiarare, in aggiunta a quanto indicato al punto precedente, di possedere i requisiti per accedere ai medesimi benefici e devono comunicare la data della prima assunzione in Italia dal rientro, nonché di aver trasferito in Italia la residenza o il domicilio entro tre mesi dalla prima assunzione.*

*2. Adempimenti del sostituto di imposta*

*2.1 I soggetti indicati nell’articolo 23, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, operano le ritenute sul 50 per cento delle somme e valori imponibili di cui all’articolo 51 del Testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica. 22 dicembre 1986, n. 917, corrisposti dal periodo di paga successivo al ricevimento della richiesta di cui al punto 1.*

*2.2 A fine anno o alla cessazione del rapporto di lavoro, i sostituti di imposta effettuano il conguaglio tra le ritenute operate nei periodi di paga precedenti al ricevimento della suddetta richiesta e le ritenute calcolate in applicazione dell’articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 sull’ammontare complessivo degli emolumenti.*

# 18.

# Interpello 51 / 2018

Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n.212 - Residenza fiscale all’estero prima dell’impatrio per i soggetti di cui all’articolo 16, comma 2, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147

*Con l’interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente*

*QUESITO*

*Il sig. Alfa, cittadino italiano, chiede chiarimenti in ordine all’applicabilità al suo caso concreto e personale del regime speciale per i lavoratori impatriati di cui all’articolo 16 del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147. In particolare l’interpellante riferisce che, in data 23 agosto 2015, ha trasferito la propria residenza in Svizzera e, contestualmente, ha fatto richiesta di iscrizione all’AIRE. Il 2 settembre 2015, ha iniziato a collaborare con la società Beta a Zurigo. Il rapporto di lavoro ha avuto decorrenza fino al 30 settembre 2017. A seguito dell’interruzione del suddetto rapporto di lavoro, l’istante ha trasferito nuovamente la propria residenza in Italia e ha intrapreso un nuovo rapporto lavorativo con una società italiana a partire dal 3 ottobre 2017. Attualmente l’istante è residente in Italia ma, per l’anno 2017, risulta fiscalmente residente in Svizzera, secondo quanto stabilito dall’articolo 2, comma 2, del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR). L’istante chiede di conoscere se risulta in possesso dei requisiti per poter accedere ai benefici previsti dall’articolo 16 del d. lgs. n. 147 del 2015.*

*PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE*

*L’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 disciplina il regime speciale per i lavoratori impatriati, al fine di incentivare il trasferimento in Italia di lavoratori con alte qualificazioni e specializzazioni. La disposizione prevede la concessione di incentivi fiscali, sotto forma di imponibilità del reddito prodotto in Italia nella misura del 50 per cento, in favore di soggetti che trasferiscano la residenza nel territorio dello Stato.*

*L’agevolazione è applicabile a decorrere dal periodo di imposta in cui il soggetto trasferisce la residenza in Italia ai sensi dell’articolo 2 del TUIR e per i quattro periodi di imposta successivi, ove ricorrano i requisiti e le condizioni previsti, alternativamente, dal comma 1 o dal comma 2 dell’art. 16 del d.lgs n. 147 del 2015.*

*In particolare, il comma 2 prevede che sono destinatari del beneficio fiscale in esame i cittadini dell’Unione europea o di uno Stato extraeuropeo con il quale risulti in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, che:*

*1. sono in possesso di un titolo di laurea e hanno svolto continuativamente un’attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall’Italia negli ultimi 24 mesi o più, o*

*2. hanno svolto continuativamente un’attività di studio fuori dall’Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream.*

*Per accedere al regime speciale per i lavoratori impatriati, la norma presuppone, inoltre, che il soggetto non sia stato residente in Italia per un periodo minimo precedente all’impatrio.*

*A tal fine, si osserva che l’art. 16 del d.lgs n. 147 del 2015 non indica espressamente, per i soggetti di cui al comma 2, un periodo minimo di residenza estera, come, invece, previsto per i soggetti di cui al comma 1 del medesimo art. 16 (permanenza all’estero per i cinque periodi di imposta precedenti al trasferimento in Italia).*

*Considerato, tuttavia, che il citato comma 2 prevede un periodo minimo di lavoro all’estero di due anni, la scrivente ritiene che, per tali soggetti, la residenza all’estero per almeno due periodi d’imposta costituisca il periodo minimo sufficiente ad integrare il requisito della non residenza nel territorio dello Stato e a consentire, pertanto, l’accesso al regime agevolativo.*

*Si ricorda che, ai sensi dell’art. 2 del TUIR, sono residenti in Italia le persone fisiche che, per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Le condizioni appena indicate sono fra loro alternative; pertanto, la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a fare ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.*

*Per fruire del beneficio fiscale ai sensi del citato articolo 16, comma 2, il soggetto, per i due periodi di imposta antecedenti a quello in cui si rende applicabile l’agevolazione, non deve essere stato iscritto nelle liste anagrafiche della popolazione residente e non deve avere avuto nel territorio dello Stato il centro principale dei propri affari e interessi, né la dimora abituale, circostanze, queste ultime, che richiedono verifiche di fatto non esperibili in questa sede.*

*Nel caso rappresentato, il sig. Alfa, cittadino italiano, nel presupposto della veridicità di quanto dichiarato circa lo svolgimento dell’attività all’estero per un periodo superiore a 24 mesi e il possesso del titolo di laurea e, nel presupposto che, per gli anni 2016 e 2017, non sia stato fiscalmente residente in Italia ai sensi dell’art. 2 del TUIR, risulta integrare i requisiti richiesti dal comma 2 dell’art. 16 del d.lgs n. 147 del 2015.*

*Sussistendo tali condizioni, l’istante può, dunque, chiedere al proprio datore di lavoro l’applicazione del regime speciale previsto dall’art. 16 del d.lgs n. 147 del 2015 per i lavoratori impatriati, secondo quanto precisato nella circolare n. 17/E del 2017, Parte II, a partire dal 2018 e per i quattro periodi d’imposta successivi.*

# 19.

# Interpello 72 / 2018

Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n.212 – Impatrio dei soggetti di cui all’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 - Attività lavorativa prestata in Italia e all’estero per società appartenenti ad un gruppo multinazionale

*Con l’interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente*

*QUESITO*

*L’interpellante signor X, cittadino italiano, dichiara di essere residente negli Emirati Arabi Uniti e di essere iscritto all’Anagrafe degli italiani residenti all’estero (AIRE) dal 10 maggio 2016. Riferisce di essere in possesso di diploma di laurea e di aver lavorato fino al 1° aprile 2016 alle dipendenze della società italiana A, che all’epoca faceva parte del gruppo B. Si è poi trasferito negli Emirati Arabi Uniti dove il 3 aprile 2016 ha stipulato un contratto di lavoro dipendente, con contratto locale, con la società C che nell’anno 2017 è entrata a fare parte del gruppo multinazionale D, società controllata per maggioranza da B. L’interpellante fa, inoltre, presente che, a seguito della decisione della B di spostare la sede operativa di alcuni dipendenti da Abu Dhabi a Dubai, dal 5 febbraio 2018 è dipendente, con contratto locale, presso la F, altra società del gruppo. Il signor X, riferisce, inoltre, che, dal 1° agosto 2018, a seguito di recesso dal contratto di lavoro intrattenuto con la società emiratina F, sarà assunto dalla società italiana E (società facente anch’essa parte del gruppo D). Al rientro in Italia, dichiara di volere assumere la residenza anagrafica e fiscale iscrivendosi all’Anagrafe della popolazione residente presso il Comune di …. L’istante, considerato che il rapporto di lavoro attualmente svolto per la società F negli Emirati Arabi Uniti e quello che lo stesso andrà ad instaurare con la società italiana E concernono distinte società, ma comunque appartenenti al gruppo multinazionale D, ritiene sussistenti obiettive condizioni di incertezza in relazione all’applicazione, nel suo caso, del regime speciale per lavoratori impatriati, ai sensi dell’articolo 16, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147. A tal proposito, precisa di essere stato fiscalmente residente all’estero negli anni 2016, 2017 e 2018.*

*PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE*

*L’articolo 16, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, ha introdotto il “regime speciale per lavoratori impatriati” al fine di incentivare il trasferimento in Italia di lavoratori con alte qualificazioni e specializzazioni e favorire lo sviluppo tecnologico, scientifico e culturale del nostro paese.*

*Verificandosi i requisiti e le condizioni previsti, alternativamente, dal comma 1 o dal comma 2 del citato articolo 16, la disposizione prevede che i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50 per cento.*

*Trattasi di un’agevolazione temporanea, applicabile per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia ai sensi dell’articolo 2, del TUIR, e per i quattro periodi di imposta successivi.*

*In particolare, il comma 2 del richiamato articolo 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015, prevede che il criterio di determinazione del reddito si applica anche ai soggetti di cui all’articolo 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, le cui categorie sono state individuate con il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 26 maggio 2016, attuativo della disposizione in esame.*

*L’articolo 1, comma 2, del citato decreto attuativo prevede che sono destinatari del beneficio fiscale in esame i cittadini dell’Unione europea che:*

*1. sono in possesso di un titolo di laurea e hanno svolto continuativamente un’attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall’Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, o*

*2. hanno svolto continuativamente un’attività di studio fuori dall’Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream.*

*Per accedere al regime speciale per i lavoratori impatriati, la norma istitutiva del regime fiscale agevolato presuppone, inoltre, che il soggetto non sia stato residente in Italia per un periodo minimo precedente all’impatrio.*

*A tal fine, si osserva che l’articolo 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015 non indica espressamente un periodo minimo di residenza estera, come, invece, previsto per i soggetti di cui al comma 1 del medesimo articolo 16 (permanenza all’estero per i cinque periodi di imposta precedenti al trasferimento in Italia).*

*A tale proposito, con risoluzione n. 51/E del 7 luglio 2018, questa Agenzia ha precisato che: “considerato, tuttavia, che il comma 2 prevede un periodo minimo di lavoro all’estero di due anni, la scrivente ritiene che, per tali soggetti, la residenza all’estero per almeno due periodi d’imposta costituisca il periodo minimo sufficiente ad integrare il requisito della non residenza nel territorio dello Stato e a consentire, pertanto, l’accesso al regime agevolativo”.*

*Detti soggetti possono accedere all’agevolazione a condizione che trasferiscano la residenza in Italia ai sensi dell’articolo 2, del TUIR, e si impegnino a permanervi per almeno due anni.*

*Si ricorda che, ai sensi dell’articolo 2 del TUIR, sono residenti in Italia le persone fisiche che, per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.*

*Le condizioni appena indicate sono fra loro alternative; pertanto, la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a fare ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.*

*Con riferimento al caso di specie, l’istante riferisce di essere cittadino italiano in possesso di un titolo di laurea, trasferitosi all’estero dal maggio 2016 dopo essere stato dipendente presso la società italiana A (gruppo B). Dall’aprile 2016, è stato assunto negli Emirati Arabi Uniti, con un contratto di lavoro emiratino, presso la società C, e poi, dal 5 febbraio 2018, dalla società emiratina F, facenti parte del gruppo multinazionale D.*

*Dal 1° agosto 2018, ha pianificato di trasferire la residenza anagrafica in Italia per iniziare una nuova attività lavorativa presso la società italiana E (società facente anch’essa parte del gruppo D).*

*Ciò premesso, la scrivente ritiene che, nel caso in esame, la ricorrenza delle circostanze evidenziate, ed in particolare l’autonomia dei rapporti contrattuali con il gruppo D, non oggetto di controllo in questa sede, consenta all’istante di accedere, ai sensi del comma 2 dell’articolo 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015, al beneficio fiscale in commento, a nulla rilevando il fatto che l’attività lavorativa all’estero sia stata prestata con società appartenenti allo stesso gruppo.*

# 20.

# Interpello 76 / 2018

Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Impatrio dei soggetti di cui all’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 – Attività lavorativa prestata all’estero in posizione di distacco - Attribuzione di un nuovo ruolo aziendale

*Con l’interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente*

*QUESITO*

*La società ALFA ha ricevuto la richiesta di un dipendente di potere fruire, per l’anno 2016 e successivi, del regime fiscale agevolato, ai sensi dell’articolo 16, comma 2, del D.Lgs. n. 147 del 2015. La società, in qualità di sostituto d’imposta, al fine di riconoscere il beneficio fiscale, chiede chiarimenti circa l’interpretazione del detto articolo 16, in particolare, riguardo alla limitazione posta nella circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, Parte II, paragrafo 3.1, laddove si escludono dall’accesso all’agevolazione in esame i lavoratori che rientrano in Italia da distacchi all’estero “in quanto il loro rientro, avvenendo in esecuzione delle clausole del preesistente contratto di lavoro si pone in sostanziale continuità con la precedente posizione di lavoratori residenti in Italia e, pertanto, non soddisfa la finalità attrattiva della norma”. L’istante espone, quindi, il caso del signor X, cittadino italiano, in possesso di laurea conseguita in Italia. Nel 1997 X veniva assunto in Francia presso la società B (società del gruppo C) e fino al 2001 si qualificava come soggetto fiscalmente residente in Francia, dove versava le imposte e i contributi. Il 2 luglio 2001 veniva assunto in Italia dalla società D, con il ruolo di Auditor e, contestualmente, era messo in aspettativa, senza rientro in Italia, in quanto si iscriveva ad un MBA della durata di due anni all’estero. Al termine del periodo d’aspettativa, nel settembre 2003, rientrava in Italia ed il 1° maggio 2004 veniva distaccato nella sede di Singapore della società B in qualità di Regional controller. Il contratto prevedeva una durata del distacco fino al 31 dicembre 2006 e, in virtù di tale distacco, il dipendente manteneva la propria posizione contributiva in Italia, non interrompendo di fatto la propria copertura previdenziale in Italia. Nell’aprile 2006, terminato in anticipo rispetto alla previsione il distacco a Singapore, il dipendente veniva assunto presso la società E (filiale svizzera di D), con contratto di diritto elvetico, in qualità di CEO/Chairman per l’area Albania, Gambia, Sri Lanka e Mauritania. Successivamente, dal 1° agosto 2007, il signor X iniziava un nuovo rapporto di lavoro dipendente con la società D, con la qualifica di Dirigente di Aziende Produttrici di Beni e Servizi nell’ambito della Direzione Sviluppo Internazionale e, contestualmente, veniva distaccato, senza rientro in Italia, presso la sede di Singapore della società B in qualità di International Development Manager per un periodo indicativo di tre anni. In seguito il dipendente veniva distaccato, senza rientrare in Italia, presso altre società del Gruppo C:*

* + *dal 1° febbraio 2009 presso la società F a Istanbul (Turchia) in qualità di General Manager per un periodo indicativo di tre anni;*
  + *dal 1° dicembre 2011 presso la società G negli USA in qualità di President e CEO per un periodo indicativo di tre anni.*

*Il distacco negli USA veniva tacitamente prorogato in attesa di riposizionamento con un nuovo ruolo estero presso la filiale svizzera di D. La data di trasferimento in Svizzera era prevista indicativamente per la seconda metà del 2015. Tuttavia, a seguito dell’acquisizione di C da parte di H, avvenuta a luglio 2015, il trasferimento in Svizzera veniva annullato, e il dipendente nel settembre 2015 rientrava in Italia presso la sede della società D, con l’incarico di coordinare il processo di preparazione all’integrazione con la H. Successivamente, nell’ottobre 2016, la Società ALFA ha assunto il signor X con un ruolo apicale. In merito al requisito soggettivo della residenza giova segnalare che il dipendente TIZIO risultava iscritto all’Anagrafe degli Italiani Residenti all’Estero (AIRE) dal 20 dicembre 2004 e la sua iscrizione all’Anagrafe della popolazione residente presso il Comune di …. avveniva a settembre 2015. Si precisa, inoltre, che il dipendente si qualificava come soggetto non fiscalmente residente in Italia per gli anni dal 2005 al 2015 e a partire dall’anno 2016 trasferiva la sua residenza fiscale in Italia. Si precisa, altresì, che attualmente il lavoratore dipendente riveste un ruolo direttivo e svolge la propria attività prevalentemente in Italia in forza di un rapporto di lavoro instaurato con la Società interpellante. In relazione allo specifico caso fin qui esposto, la società ALFA si interroga se la richiamata preclusione all’accesso al regime speciale previsto per i lavoratori impatriati individuata nella circolare n. 17/E del 2017 possa trovare applicazione, considerata la lunga assenza del dipendente dal territorio italiano, la presenza di distacchi successivi e di assunzioni locali per posizioni di volta in volta differenti, che dimostrano un percorso di carriera internazionale e si pongono in totale discontinuità con la precedente posizione di lavoratore residente in Italia.*

*PARERE DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE*

*L’art. 16, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, ha introdotto il “regime speciale per i lavoratori impatriati” al fine di incentivare il trasferimento in Italia di lavoratori con alte qualificazioni e specializzazioni e favorire lo sviluppo tecnologico, scientifico e culturale del nostro paese. Verificandosi le condizioni richieste dalla norma, la disposizione prevede che i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50 per cento. Trattasi di un’agevolazione temporanea, applicabile per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia ai sensi dell’art. 2, del TUIR, e per i quattro periodi di imposta successivi.*

*In particolare, il comma 2 del citato articolo 16 prevede che sono destinatari del beneficio fiscale in esame i cittadini dell’Unione europea o di uno Stato extraeuropeo con il quale risulti in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, che:*

*1. sono in possesso di un titolo di laurea e hanno svolto continuativamente un’attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall’Italia negli ultimi 24 mesi o più, o*

*2. hanno svolto continuativamente un’attività di studio fuori dall’Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream.*

*Al riguardo, la circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, Parte II, paragrafo 3.2, precisa che “secondo quanto previsto dall’articolo 16 e dal decreto attuativo [decreto del Ministro dell’economia e delle finanze del 26 maggio 2016], i soggetti individuati dal comma 2, per accedere al regime fiscale previsto per i lavoratori impatriati, devono … avere i seguenti requisiti:*

*a) essere in possesso di un titolo di laurea;*

*b) avere svolto continuativamente un’attività di lavoro o studio fuori dall’Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più;*

*c) essere cittadini dell’Unione europea o di uno Stato extraeuropeo con il quale risulti in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni ai fini delle imposte sui redditi ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale;*

*d) svolgere attività di lavoro autonomo o dipendente in Italia”.*

*Per fruire del beneficio fiscale ai sensi del citato comma 2 dell’articolo 16 il soggetto, per i due periodi di imposta antecedenti quello in cui si rende applicabile l’agevolazione, non deve essere stato iscritto nelle liste anagrafiche della popolazione residente e non deve aver avuto nel territorio dello Stato il centro principale dei propri affari e interessi, né la dimora abituale, circostanze, queste ultime, che richiedono verifiche di fatto non esperibili in questa sede.*

*Il detto art. 16, del D.Lgs. n. 147 del 2015, non disciplina esplicitamente la posizione del soggetto distaccato all’estero che rientri in Italia; ciò a differenza di quanto previsto dall’art. 3, comma 4, della legge n. 238 del 2010, concernente il regime di favore per i c.d. “contro-esodati”, la quale escludeva espressamente dal beneficio ogni forma di distacco.*

*L’Agenzia delle entrate, tuttavia, con la citata circolare n. 17/E del 2017, Parte II, ha precisato i requisiti e le modalità di accesso al regime di favore previsto dalla norma in esame, chiarendo, altresì, che i soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all’estero non possono fruire del beneficio di cui al citato art. 16 in considerazione della situazione di continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia.*

*La posizione restrittiva adottata nella circolare n. 17/E del 2017, finalizzata ad evitare un uso strumentale dell’agevolazione in esame, non in linea con la vis attrattiva della norma, non preclude, tuttavia, la possibilità di valutare specifiche ipotesi in cui il rientro in Italia non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco ma sia determinato da altri elementi funzionali alla ratio della norma agevolativa.*

*Ciò si può verificare, ad esempio, nelle ipotesi in cui:*

*- il distacco sia più volte prorogato e, la sua durata nel tempo, determini quindi un affievolimento dei legami con il territorio italiano e un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero;*

*- il rientro in Italia del dipendente non si ponga in continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia; il dipendente, pertanto, al rientro assume un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all’estero.*

*In tali ipotesi, in presenza di tutti gli elementi richiesti dall’art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015, la scrivente ritiene che le peculiari condizioni di rientro dall’estero dei dipendenti, rispondendo alla ratio della norma, non precludano ai lavoratori in posizione di distacco l’accesso al beneficio previsto dal citato art. 16.*

*Per quanto interessa il caso specifico esposto dalla Società interpellante, in cui il lavoratore dipendente è un cittadino italiano in possesso di un titolo di laurea, trasferitosi all’estero dal 2004 per distacco e rientrato nel settembre 2015 con l’attribuzione di un nuovo ruolo, si ritiene che ricorrano i presupposti di cui all’art. 16, comma 2, del D.Lgs. n. 147 del 2015, non oggetto di controllo in questa sede, per cui egli possa essere ammesso a beneficiare dell’agevolazione in argomento dal 2016, anno di acquisizione della residenza fiscale nel territorio dello Stato, ai sensi dell’art. 2, del TUIR.*

# 21.

# Provvedimento 60353 / 2021 + errata corrige

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

IL DIRETTORE DELL’AGENZIA

*In base alle attribuzioni conferitegli dalle norme riportate nel seguito del presente provvedimento*

Dispone:

*1. Modalità di esercizio dell’opzione ai fini della proroga del riconoscimento dei benefici fiscali connessi al rientro in Italia*

*1.1 I soggetti, diversi da quelli indicati all’articolo 5, comma 2, 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, e diversi dai soggetti di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91, che siano stati iscritti all’Anagrafe degli italiani residenti all’estero o che siano cittadini di Stati membri dell’Unione europea, che hanno già trasferito la residenza prima del 30 aprile 2019 e che alla data del 31 dicembre 2019 risultano beneficiari del regime previsto dall’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, possono optare per l’applicazione delle disposizioni di cui all’articolo 5, comma 1, lettera c), del decreto-legge n. 34 del 2019.*

*1.2 L’opzione di cui al punto 1.1 è esercitata mediante il versamento in un’unica soluzione di:*

*a) un importo pari al 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia, oggetto dell’agevolazione di cui all’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, relativi al periodo d’imposta precedente a quello di esercizio dell’opzione, se il soggetto al momento dell’esercizio dell’opzione ha almeno un figlio minorenne, anche in affido preadottivo, o è diventato proprietario di almeno un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di effettuazione del versamento, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l’applicazione di sanzioni. L’unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà;*

*b) un importo pari al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell’agevolazione di cui all’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, relativi al periodo d’imposta precedente a quello di esercizio dell’opzione, se il soggetto al momento dell’esercizio dell’opzione ha almeno tre figli minorenni, anche in affido preadottivo, e diventa o è diventato proprietario di almeno un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di effettuazione del versamento, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l’applicazione di sanzioni. L’unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.*

*1.3 L’importo di cui al punto 1.2 è versato mediante il modello di pagamento F24, senza la possibilità di avvalersi della compensazione prevista dall’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Con successiva risoluzione è istituito il codice tributo da indicare in fase di versamento e sono impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24.*

*1.4 L’importo di cui al punto 1.2 è versato entro il 30 giugno dell’anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell’agevolazione di cui all’articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015. I soggetti per cui tale periodo si è concluso il 31 dicembre 2020, effettuano il versamento entro 180 giorni dalla pubblicazione del presente provvedimento. I termini che scadono di sabato o in un giorno festivo sono prorogati al primo giorno feriale successivo.*

*2. Richiesta al sostituto d’imposta e comunicazione dell’opzione 2.1*

*Ai fini dell’applicazione dei benefici di cui all’articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015, i lavoratori dipendenti presentano al datore di lavoro una richiesta scritta entro il 30 giugno dell’anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell’agevolazione e, per i lavoratori per cui tale periodo si è concluso il 31 dicembre 2020, entro 180 giorni dalla data di pubblicazione del presente provvedimento. I termini che scadono di sabato o in un giorno festivo sono prorogati al primo giorno feriale successivo.*

*2.2 La richiesta di cui al punto 2.1, sottoscritta dal lavoratore dipendente e resa ai sensi del decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, deve contenere:*

*a) nome, cognome e data di nascita;*

*b) il codice fiscale;*

*c) l’indicazione che prima del 30 aprile 2019 la residenza è stata trasferita in Italia ai sensi dell’articolo 2, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;*

*d) l’indicazione della permanenza della residenza in Italia alla data di presentazione della richiesta di cui al punto 2.1;*

*e) l’impegno a comunicare tempestivamente al datore di lavoro ogni variazione della residenza o del domicilio, rilevante per l’applicazione del beneficio medesimo da parte del datore di lavoro;*

*f) i dati identificativi dell’unità immobiliare di tipo residenziale acquistata direttamente dal lavoratore ovvero dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà e la relativa data di acquisto; ovvero l’impegno a comunicare tali dati entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell’opzione di cui al punto 1.2, se ne diviene proprietario entro tale ultimo termine;*

*g) il numero e la data di nascita dei figli minorenni, anche in affido preadottivo, alla data di effettuazione del versamento di cui al punto 1.2;*

*h) l’anno di prima fruizione del regime speciale per i lavoratori impatriati;*

*i) l’ammontare dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell’agevolazione di cui all’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n 147, relativi al periodo d’imposta precedente a quello dell’esercizio dell’opzione;*

*j) gli estremi del versamento di cui alle lettere a) e b) del comma 2-bis, dell’articolo 5 del decreto-legge n. 34 del 2019, effettuato secondo le modalità di cui al punto 1 del presente provvedimento.*

*2.3 I soggetti che esercitano un’attività di lavoro autonomo comunicano l’opzione di cui al punto 1.1 nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale hanno effettuato il versamento di cui al punto 1.2.*

*3. Adempimenti del sostituto d’imposta*

*3.1 I soggetti indicati nell’articolo 23, comma 1, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, operano le ritenute sul 50 per cento delle somme e valori imponibili di cui all’articolo 51 del TUIR, nel caso di lavoratori che al momento dell’esercizio dell’opzione abbiano comunicato almeno un figlio minorenne, anche in affido preadottivo, o che siano divenuti proprietari di un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia successivamente al trasferimento o nei dodici mesi precedenti al trasferimento ovvero che ne divengano proprietari entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell’opzione di cui al punto 1. I medesimi soggetti operano ritenute limitatamente al 10 per cento del loro ammontare nel caso di lavoratori che, al momento dell’opzione, abbiano comunicato almeno tre figli minorenni o a carico anche in affido preadottivo, o che siano divenuti proprietari di un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia successivamente al trasferimento o nei dodici mesi precedenti al trasferimento ovvero che ne divengano proprietari entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell’opzione di cui al punto 1. Le ritenute sono operate sulle somme e i valori imponibili corrisposti dal periodo di paga successivo al ricevimento della richiesta di cui al punto 2.1.*

*3.2 A fine anno o alla cessazione del rapporto di lavoro, i sostituti di imposta effettuano il conguaglio tra le ritenute operate e l’imposta dovuta sull’ammontare complessivo degli emolumenti, ridotto alla percentuale indicata nel punto 3.1, corrisposto a partire dal 1° gennaio dell’anno di riferimento.*

*3.3 Le disposizioni di cui ai punti 3.1 e 3.2 non si applicano nel caso in cui il lavoratore comunichi al datore di lavoro il trasferimento fuori dall’Italia della propria residenza o del proprio domicilio.*

**Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 60353/2021 del 3 marzo 2021**

**Errata Corrige**

*In conformità a quanto previsto dall’articolo 5, comma 1, lettera c), ultimo periodo, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, il quale prevede che: “Per i lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10 per cento del loro ammontare”, il testo del punto 3.1, secondo periodo, del provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate prot. n. 60353/2021 del 3 marzo 2021:*

*“I medesimi soggetti operano ritenute limitatamente al 10 per cento del loro ammontare nel caso di lavoratori che, al momento dell’opzione, abbiano comunicato almeno tre figli minorenni o a carico anche in affido preadottivo, o che siano divenuti proprietari di un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia successivamente al trasferimento o nei dodici mesi precedenti al trasferimento; ovvero che ne divengano proprietari entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell’opzione di cui al punto 1.”* **deve intendersi:**

*“I medesimi soggetti operano ritenute limitatamente al 10 per cento del loro ammontare nel caso di lavoratori che, al momento dell’opzione, abbiano comunicato almeno tre figli minorenni o a carico anche in affido preadottivo.”*

# 22.

# Risoluzione 17 / 2021

Istituzione del codice tributo per il versamento, tramite il modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”, del contributo per l’adesione al regime agevolato di cui all’articolo 16, comma 5-quater, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147

*L’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, prevede un regime fiscale agevolato per i redditi di lavoro dipendente e assimilati e per i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato, ai sensi dell’articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. In proposito, il comma 5-quater del citato articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 stabilisce che, alle condizioni ivi indicate, per i rapporti di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91 (rapporti tra società e sportivi professionisti), i redditi sopra elencati concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. Il successivo 5-quinquies dispone che l’esercizio dell’opzione per il regime agevolato di cui al comma 5-quater comporta il versamento di un contributo pari allo 0,5 per cento della base imponibile, e rinvia ad un decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri, su proposta dell’Autorità di Governo delegata in materia di sport e di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, la definizione dei criteri e delle modalità di attuazione dello stesso comma 5-quinquies. Al riguardo, l’articolo 2, comma 1, del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 26 gennaio 2021, prevede che i soggetti che optano per l’adesione al regime agevolato di cui all’articolo 16, comma 5-quater, del d.lgs. n. 147 del 2015, devono provvedere annualmente al versamento del contributo di cui al comma 5-quinquies del medesimo articolo 16, entro il termine di versamento del saldo dell’imposta sul reddito delle persone fisiche relativa al periodo di imposta di riferimento. Il versamento è effettuato con le modalità di cui agli articoli 17 e seguenti del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, senza la possibilità di avvalersi della compensazione ivi prevista. Con riferimento al periodo d’imposta 2019, l’articolo 5 del citato Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 26 gennaio 2021 prevede che sono fatti salvi i comportamenti e le opzioni esercitate in sede di dichiarazione dei redditi, previo versamento dei contributi dovuti da effettuarsi entro il 15 marzo 2021. Tanto premesso, per consentire il versamento del contributo in parola, tramite il modello di versamento “F24 Versamenti con elementi identificativi”, è istituito il seguente codice tributo:*

*“1900” denominato “Contributo sportivi professionisti impatriati - adesione al regime agevolato di cui all’articolo 16, comma 5-quater, del d.lgs. n. 147 del 2015”.*

*In sede di compilazione del modello “F24 Versamenti con elementi identificativi” sono indicati:*

* + *nella sezione “CONTRIBUENTE” i dati anagrafici e il codice fiscale del lavoratore che opta per l’adesione al regime agevolato;*
  + *nella sezione “ERARIO ED ALTRO”:*
* *nel campo “tipo”, la lettera “R”;*
* *nel campo “elementi identificativi”, il codice fiscale del datore di lavoro;*
* *nel campo “codice”, il codice tributo sopra indicato;*
* *nel campo “anno di riferimento”, l’anno d’imposta cui si riferisce il versamento, nel formato “AAAA”;*
* *nel campo “importi a debito versati”, il contributo dovuto.*

# 23.

# Risoluzione 27 / 2021

Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite il modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”, degli importi per l’adesione al regime speciale agevolato di cui all’articolo 16, comma 3-bis, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147

*L’articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, ha inserito il comma 3-bis all’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, al fine di prorogare per ulteriori cinque periodi d’imposta il regime speciale agevolato per i lavoratori impatriati, che prevede una tassazione del 50 per cento ovvero del 10 per cento del reddito, in presenza dei requisiti indicati nello stesso comma 3-bis. I soggetti individuati dal citato articolo 5, comma 2-bis, del decreto-legge n. 34 del 2019, possono optare per l’applicazione del regime speciale agevolato in parola, previo versamento di un importo del 10 o del 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione, secondo le condizioni specificate, rispettivamente, alla lettera a) e alla lettera b) dello stesso comma 2-bis. Ai sensi del comma 2-ter del menzionato articolo 5, con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021 sono state definite le modalità di esercizio della suddetta opzione. In particolare, il punto 1.3 del richiamato provvedimento dispone che il versamento degli importi dovuti per esercitare l’opzione sono versati mediante il modello di pagamento F24, senza la possibilità di avvalersi della compensazione prevista dall’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241. Il successivo punto 1.4 del medesimo provvedimento stabilisce che l’importo dovuto è versato entro il 30 giugno dell’anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell’agevolazione di cui trattasi. I soggetti per cui tale periodo si è concluso il 31 dicembre 2020, effettuano il versamento entro 180 giorni dalla pubblicazione del menzionato provvedimento. Tanto premesso, per consentire il versamento degli importi in parola, tramite il modello di versamento “F24 Versamenti con elementi identificativi” (F24 ELIDE), sono istituiti i seguenti codici tributo:*

*“1860” denominato “Importo dovuto (10 per cento) per l’adesione al regime agevolato di cui all’art. 5, co. 2-bis, lett. a), del DL n. 34 del 2019”;*

*“1861” denominato “Importo dovuto (5 per cento) per l’adesione al regime agevolato di cui all’art. 5, co. 2-bis, lett. b), del DL n. 34 del 2019”.*

*In sede di compilazione del modello “F24 Versamenti con elementi identificativi” sono indicati:*

* + *nella sezione “CONTRIBUENTE” i dati anagrafici e il codice fiscale del lavoratore che opta per l’adesione al regime agevolato;*
  + *nella sezione “ERARIO ED ALTRO”:*
  + *nel campo “tipo”, la lettera “R”;*
  + *nel campo “elementi identificativi”, se applicabile, il codice fiscale del datore di lavoro cui il lavoratore dipendente presenterà la richiesta di applicazione del regime agevolato;*
  + *nel campo “codice”, il codice tributo sopra indicato;*
  + *nel campo “anno di riferimento”, l’anno corrispondente al primo periodo d’imposta di fruizione dell’agevolazione di cui all’articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, nel formato “AAAA”;*
  + *nel campo “importi a debito versati”, l’importo dovuto.*

# 24.

# Interpello 596 / 2021 – COMMENTO

*L’AGENZIA AMMETTE IL REGIME SPECIALE IMPATRIATI NELLO SMART-WORKING CON SOCIETÀ ESTERA*

Con la risposta a interpello 596 del 16 settembre 2021, l’Agenzia delle entrate ribadisce che nelle ipotesi di smart-working rileva esclusivamente il luogo effettivo nel quale il lavoro viene prestato, anche laddove ciò costituisca una delle condizioni indispensabili per poter applicare una norma tributaria speciale. Di conseguenza, il regime speciale impatriati, se ricorrono le altre condizioni, si applica anche nel caso in cui il datore di lavoro sia un soggetto straniero. Nel caso di specie, peraltro, la risposta fornita (forse un po’ troppo sbrigativamente), comporta rilevanti problemi di ordine pratico, tenuto in debita considerazione quanto prescritto dalla norma convenzionale in materia di lavoro subordinato.

Il caso che ci occupa afferisce a un cittadino italiano che ha lasciato il nostro Paese nel 2013, ha avuto una figlia nel 2017 e si è iscritto all’AIRE a decorrere dal 2019. Oggi, la società statunitense per la quale lavora gli ha concesso di prestare l’attività a distanza dall’Italia in modalità smart-working, per un periodo di almeno due anni. A questo punto l’istante prevede di trasferirsi nuovamente in patria, con tutta la famiglia, a partire dal corrente anno 2021.

L’interpello è presentato al fine di accertare se è possibile beneficiare (sempre dal 2021) del regime fiscale di favore introdotto per attrarre dall’estero i lavoratori (impatriati). Non solo, considerata la presenza di una minore, l’istante ritiene altresì di poter usufruire del prolungamento per altri cinque anni (oltre ai cinque ordinari), dell’anzidetto regime speciale di favore.

La norma di riferimento è l'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147. Tale disposizione è stata oggetto di modifiche normative, operate dall'articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 (convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58), in vigore dal 1° maggio 2019, che trovano applicazione, ai sensi del comma 2 del citato articolo 5 del decreto legge n. 34 del 2019, come modificato dall'articolo 13-ter, comma 1, del decreto legge 26 ottobre2019, n. 124, convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157.

Il citato regime speciale, in sostanza, consente ai soggetti che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono la residenza in Italia, di beneficiare di un’esenzione fino al 70% dell’imponibile fiscale dei loro redditi prodotti in patria.

Per fruire del trattamento di favore, il lavoratore deve possedere i seguenti requisiti:

* Trasferire la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del TUIR
* Non essere stato residente in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento e, nel contempo, impegnarsi a risiedere in Italia per almeno due ulteriori anni
* Svolgere l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano

Destinatari del regime speciale sono tutti i cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale; purché:

* Siano in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto "continuativamente" un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, ovvero
* Abbiano svolto "continuativamente" un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post-lauream

L'agevolazione è fruibile per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui trasferiscono la residenza fiscale in Italia e per i quattro periodi di imposta successivi.

Quanto a eventuali approfondimenti sull’applicazione pratica del regime speciale in argomento, l’Agenzia si limita a richiamare la sua precedente circolare 33/E – 2020. Nello specifico, il paragrafo 7.5 della menzionata circolare, precisa che la normativa non richiede che l'attività sia svolta per un'impresa operante sul territorio dello Stato. Pertanto, possono accedere all'agevolazione i soggetti che vengono a svolgere in Italia la loro attività alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero, o i cui committenti (in caso di lavoro autonomo o di impresa) siano stranieri (non residenti). Inoltre, la presenza di un figlio minorenne permette all'Istante di fruire dell'agevolazione per ulteriori cinque periodi d'imposta, con tassazione del reddito agevolato nella misura ridotta del 50%.

In conclusione, se quanto indicato nell’istanza è in concreto esatto, nonostante l’indubbia atipicità della fattispecie in parola, i requisiti richiesti per l’applicazione della normativa di favore sono rispettati e nulla osta a che la stessa venga regolarmente applicata dall’istante.

La risposta fornita dall’Agenzia pare incontestabile se considerata la norma di legge, tenuto conto unicamente del tenore letterale della stessa. Peraltro, non si può sottacere che, avuto riguardo alle tante situazioni anomale che si verificano nella pratica in occasione di smart-working transnazionale, sarebbe quanto mai auspicabile un intervento legislativo ad hoc.

Analizziamo da un punto di vista operativo le conseguenze pratiche che derivano dall’applicazione dei principi indicati dall’Agenzia delle entrate, tralasciando – in quanto non pertinenti in questa sede – le altre innegabili connesse problematiche in ottica previdenziale, assicurativa e giuslavorista.

Il soggetto in questione è fiscalmente residente in Italia e presta attività alle dipendenze di un datore di lavoro americano. La situazione illustrata, peraltro, di per sé non configura una stabile organizzazione italiana di società estera. Di conseguenza, si rientra nella previsione di cui al primo periodo del paragrafo 1 dell’articolo 15 della convenzione contro le doppie imposizioni Italia / Stati Uniti:

*Salve le disposizioni degli articoli 16 (Compensi e gettoni di presenza), 18 (Pensioni, etc.), 19 (Funzioni pubbliche), 20 (Professori ed insegnanti) e 21 (Studenti ed apprendisti), i salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un’attività dipendente sono imponibili soltanto in detto Stato, a meno che tale attività non venga svolta nell’altro Stato contraente. Se l’attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro Stato.*

Conclusione: il dipendente in questione è soggetto alla tassazione esclusiva in Italia.

Sarà, dunque, suo onere:

* Inoltrare al datore di lavoro americano un’attestazione rilasciata dall’Agenzia delle entrate che certifica la sua residenza fiscale italiana
* Presentare contestuale domanda al proprio datore di lavoro, chiedendo l’applicazione della disposizione convenzionale
* Compilare ogni anno la dichiarazione dei redditi in Italia (sulla base dei redditi percepiti con riferimento all’anno fiscale italiano di competenza), autoliquidando le imposte nella misura ridotta stabilita dal regime fiscale di favore sopra richiamato

Dal suo canto, il datore di lavoro statunitense, il quale in alcun caso può assumere la veste di sostituto d’imposta italiano (salvo non abbia appunto in Italia una stabile organizzazione), non dovrà effettuare alcuna ritenuta sugli stipendi corrisposti al dipendente residente in Italia.

Ora, la domanda da porsi è la seguente:

Siamo assolutamente sicuri che il datore di lavoro straniero aderirà alla richiesta del suo dipendente in “smart-working italiano”?

La convenzione, ovviamente, non è stata pensata presupponendo l’istituto dello smart-working. Pertanto, indipendentemente da quanto illustrato a opera dell’Agenzia delle entrate per ciò che concerne la normativa italiana, occorre previamente verificare cosa prevede la legge statunitense in questi casi atipici di prestazione dell’attività lavorativa all’estero.

Laddove, cosa altamente probabile, il datore di lavoro in argomento ritenga di dover applicare comunque le ritenute federali, il dipendente andrebbe incontro a una duplice imposizione, senza poter sfruttare in Italia nemmeno il metodo del credito per le imposte versate nell’altro Paese contraente, posto che la norma convenzionale prevede la tassazione esclusiva italiana.

Per contro, non è neppure del tutto escluso il rischio di una doppia residenza, cosa che comporterebbe uno stravolgimento di tutta la situazione.

In base alla disciplina federale, ai fini delle imposte sul reddito, una persona fisica si considera fiscalmente residente negli Stati Uniti se soddisfa una delle seguenti condizioni:

* Se ha la cittadinanza americana
* Se ha ottenuto la residenza negli Stati Uniti (c.d. green card)
* Se permane sul territorio nazionale per almeno 183 giorni nel corso di un anno solare
* Se supera il c.d. "substantial presence test" o "cumulative presence test" (somma del totale dei giorni che la persona è presente negli Stati Uniti nell'anno di riferimento, più un terzo dei giorni in cui è stato presente nell'anno precedente, più un sesto dei giorni dell'anno ancora precedente). Se la somma ottenuta è uguale o superiore a 183 giorni, il soggetto viene considerato fiscalmente residente.

L'unica eccezione al "cumulative presence test" è dimostrare che il soggetto economico ha il suo principale centro di attività-affari non negli Stati Uniti e che i propri legami familiari e sociali sono rilevanti in un altro Paese e non negli Stati Uniti.

Altro elemento sicuramente analizzato dall’INR sarà, poi, l’eventuale connesso status di “Specified US person” ai fini della nota normativa FATCA.

Infine, occorre altresì osservare l’indubbia circostanza che il soggetto in questione, seppure fisicamente presente in Italia, percepisca un reddito di fonte americana. Dunque, di regola sarebbe necessario dichiarare (anche?) negli Stati Uniti tali redditi. Pertanto, la corretta individuazione della residenza fiscale secondo la legge USA diventa un fattore indispensabile in ordine all’applicazione della norma convenzionale di riferimento.

Orbene, premesso che non è dato di conoscere tutte quelle informazioni indispensabili al fine di circoscrivere correttamente la situazione nel caso indicato, appare comunque evidente che, in ottica USA, la questione è ben lungi dall’essere definita così sbrigativamente come viceversa indicato dall’Agenzia delle entrate per l’Italia.

Il punto è che, oltre al resto, la pandemia ha amplificato in modo esponenziale l’utilizzazione dello smart-working: sembra che, improvvisamente, tutto il mondo si sia accorto dell’esistenza di questo istituto e vi faccia ricorso in maniera talmente frequente, ordinaria e (forse anche) spropositata, che risulta impensabile tentare di regolamentarne le varie differenti ipotesi senza un preventivo e – a questo punto – imprescindibile intervento del legislatore; non solo a livello nazionale, ma vieppiù sovranazionale.

Fino a quando dunque questo non avverrà, a parere di chi scrive, sarà inevitabilmente complesso (oltre che rischioso) cercare di definire le tante e disparate ipotesi pratiche che ci troveremo a dover affrontare, specialmente nelle fattispecie di ordine internazionale, per provare a disciplinarne effetti e comportamenti in modo sostanzialmente univoco. Altro che certezza del diritto…

# 25.

# Interpello 854 / 2021 – COMMENTO

*TASSAZIONE AGEVOLATA PER CASSA SULLE STOCK OPTION AGLI IMPATRIATI:*

*La misura delle ritenute da operare sui redditi di lavoro dipendente derivanti dall'esercizio di stock option e bonus pluriennali erogati a dipendenti che fruiscono del regime speciale per lavoratori impatriati, avviene in base al principio della tassazione per cassa, nella misura agevolata applicabile per ciascun periodo d'imposta nel quale sono percepiti, in relazione a quanto stabilito dal predetto particolare regime di favore previsto dall’art. 16, D.lgs. 147/2015.*

*INTRODUZIONE*

Nella recente risposta a interpello n. 854, l’Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti in merito al trattamento fiscale cui assoggettare i redditi concernenti bonus pluriennali e stock option, appannaggio di dipendenti che rientrano nel regime speciale degli impatriati.

Nello specifico, viene precisato che:

* Si osserva il principio della tassazione per cassa
* Le ritenute sono applicate nella misura agevolata prevista anno per anno, in funzione di quanto stabilito dalla normativa in parola

Risposte che, a dire il vero, sembravano già a priori abbastanza scontate. Del pari, parrebbe perfino inconsistente il quesito con cui si chiede se l’abbattimento fiscale possa applicarsi solo in alcuni degli anni del quinquennio: considerato infatti che i redditi sono della stessa tipologia e che i requisiti sono posseduti per tutto il periodo, la risposta è già scritta.

Ciò che, peraltro, appare di sicuro generale interesse nel parere espresso dalla Direzione Centrale attiene a quanto ribadito in termini generali relativamente alle disposizioni di cui all’art. 16, D.lgs. 147/2015 – “Regime speciale per lavoratori impatriati”, come modificato dal Decreto Crescita e dal successivo DL 124/2019.

Tale normativa, in effetti, continua a presentare taluni dubbi interpretativi con riferimento ai disparati casi pratici che possono presentarsi, nonostante le diverse circolari già emanate dall’Amministrazione finanziaria. Inoltre, oramai sempre con maggiore frequenza il predetto regime speciale viene scelto da un notevole numero di contribuenti, sia italiani (ex AIRE), che stranieri. Pertanto, appare oltremodo utile qualunque chiarimento espresso dagli Uffici a tal proposito.

*I QUESITI FORMULATI*

L'istante ha istituito due forme di remunerazione straordinaria per alcuni dipendenti:

1. Stock option

A decorrere da una certa data futura, viene attribuito ai dipendenti il diritto (di opzione) di acquistare o sottoscrivere azioni della società datrice di lavoro, a un prezzo prefissato

1. Bonus pluriennali

Emolumenti corrisposti dalla società ai dipendenti, relativi a periodi d'imposta precedenti a quello di maturazione

Nel caso di specie, tra i dipendenti interessati, vi sono anche soggetti che usufruiscono del regime fiscale di favore disciplinato dall'art. 16, d.lgs. 147/2015. Inoltre, i piani incentivanti potranno avere termine in periodi d’imposta successivi rispetto al quinquennio per il quale, di regola, spettano le agevolazioni di cui all’anzidetto regime speciale impatriati.

Conseguentemente, l’istante intende conoscere:

1. Qualora la data in cui matura il diritto delle stock option/bonus pluriennali avvenga nel corso del secondo quinquennio di fruizione del regime impatriati, se si debba considerare, ai fini dell'applicazione delle ritenute sui redditi di lavoro dipendente (art. 23, DPR 600/1973), l'abbattimento previsto dall'art. 16, comma 3-bis, d.lgs. 147/2015 (50% ovvero 90%), solo per il predetto arco temporale
2. Con riferimento all'erogazione concernente l’anno d’imposta 2020, se il sostituto d'imposta debba considerare, sempre ai fini dell'applicazione delle ritenute di cui sopra, il regime fiscale agevolato applicato per l'anno 2020 (anno di competenza), oppure quello relativo all'anno 2021 di erogazione effettiva (anno di cassa)

L’istante precisa che i dipendenti interessati hanno provveduto a trasferire la residenza in Italia prima del 30 aprile 2019. Tali dipendenti potranno usufruire dell'agevolazione per l'ulteriore quinquennio a condizione di aver provveduto al versamento di un'imposta sostitutiva pari al 10% (ovvero, al 5%, a seconda dei requisiti posseduti) dei redditi italiani di lavoro dipendente oggetto dell'agevolazione, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione (avvenuta tramite il pagamento dell'imposta sostitutiva) entro e non oltre il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione.

Orbene, vengono in aggiunta richieste precisazioni in merito a quanto segue:

* Se sia possibile accettare la richiesta di estensione da parte di un dipendente che abbia effettuato il pagamento dell'imposta sostitutiva prima del termine del quinquennio, calcolando tale imposta su una base imponibile rappresentata dai redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia – oggetto dell'agevolazione – relativi al periodo d'imposta precedente (a quello del pagamento della stessa), il quale, però, in questo caso, non corrisponde all'ultimo anno di fruizione del beneficio

In caso positivo:

* Se l'ulteriore quinquennio decorra dall'anno in cui il dipendente ha effettuato il versamento, ovvero sempre dopo il primo quinquennio come da scadenza originaria

*LA RISPOSTA DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE*

Acquisiti acriticamente gli elementi di fatto indicati nell’istanza, l’Agenzia ricorda preliminarmente che in ossequio alle previsioni di cui agli artt. 49 e 51 del TUIR, rientrano tra i redditi di lavoro dipendente anche i compensi in natura, tra i quali vanno annoverate le assegnazioni di titoli e diritti, stimati in base al loro "valore normale" (ex art. 9, comma 4, lettera a, TUIR). Nello specifico, il reddito rilevante fiscalmente sarà determinato in base alla differenza tra: "valore normale" delle azioni assegnate e importo corrisposto dal dipendente.

Per quanto attiene alla corretta individuazione del periodo, occorre avere riguardo al momento in cui viene esercitata l'opzione, non rilevando l'effettiva consegna del titolo o le annotazioni contabili successive (cfr. risoluzioni 29/2001 e 366/2007). La tassazione del maggior valore acquisito dal dipendente avviene infatti nel momento stesso dell'esercizio di tale diritto, indipendentemente dalla data di emissione o di consegna dei titoli (cfr. circolare 54/2008); ciò a prescindere dalla circostanza secondo cui il suddetto esercizio avvenga in costanza, ovvero al di fuori, di regimi agevolativi.

Dopo di che, tenuto conto che il reddito derivante all'esercizio dell'opzione rientra tra i redditi di lavoro dipendente (i quali assumono rilevanza fiscale al momento dell’erogazione – principio di cassa – siano essi in denaro o in natura), detto reddito verrà assoggettato a tassazione nel periodo d'imposta di corresponsione dello stesso.

A questo punto, l’Agenzia riepiloga le principali disposizioni contenute nella normativa relativa al “Regime speciale per lavoratori impatriati”, che, come modificate dal Decreto Crescita e dal successivo DL 124/2019, trovano applicazione (a partire dal periodo d'imposta in corso), nei confronti dei soggetti che, a decorrere dal 30 aprile 2019, trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 del TUIR, e – ovviamente – risultano essere beneficiari del citato regime speciale:

*“L'agevolazione è fruibile per un quinquennio a decorrere dal periodo d’imposta in cui trasferiscono la residenza e per i quattro periodi successivi”.*

Con particolare riferimento ai requisiti soggettivi e oggettivi per accedere all'ulteriore quinquennio agevolabile, l’Agenzia rimanda ai chiarimenti già forniti nella circolare 33/2020. In tale documento, tra l’altro, è stato precisato che il Legislatore ha introdotto un'estensione temporale del beneficio fiscale a ulteriori cinque periodi d’imposta, con tassazione nella misura del 50% del reddito imponibile, in presenza di specifici requisiti quali, alternativamente:

* Avere almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo

Oppure

* Acquistare un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia (direttamente da parte del lavoratore oppure da parte del coniuge, del convivente o dei figli, anche in comproprietà); detta ultima ipotesi deve realizzarsi *«successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento»*

La percentuale di tassazione dei redditi agevolabili prodotti nel territorio dello Stato negli ulteriori cinque periodi d'imposta si riduce invece al 10% (abbattimento del 90%) se il soggetto ha almeno tre figli minorenni o a carico.

Successivamente, la legge di bilancio 2021 ha stabilito che possono fruire dell’ulteriore quinquennio (mediante apposita opzione, le cui modalità d’esercizio sono state definite dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021, protocollo 60353), le persone fisiche che:

1. Durante la loro permanenza all'estero sono state iscritte all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE), ovvero sono cittadini di Stati membri dell'Unione europea
2. Hanno trasferito la residenza fiscale in Italia prima del 2020
3. Già beneficiavano del regime speciale per i lavoratori impatriati alla data del 31 dicembre 2019

L'opzione si perfeziona con il pagamento di un importo pari:

* Al 10% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo agevolabili prodotti nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se al momento di esercizio della stessa, il lavoratore soddisfa, alternativamente, i seguenti requisiti: avere almeno un figlio minorenne (anche in affido preadottivo), ovvero essere diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia dopo il trasferimento, nei dodici mesi precedenti o entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito, senza applicazione di sanzioni
* Al 5% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo agevolabili prodotti nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se in tale momento il lavoratore ha almeno tre figli minorenni (anche in affido preadottivo) e diventa proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia dopo il trasferimento, nei dodici mesi precedenti o entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena – anche in tal caso – la restituzione del beneficio, senza applicazione di alcuna sanzione

In entrambi i casi, l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.

Nel citato provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate, è previsto che il pagamento della suddetta imposta debba avvenire in unica soluzione, tramite modello F24, senza la possibilità di avvalersi della compensazione, utilizzando i codici tributo 1860 (importo del 10%) o 1861 (importo del 5%), istituiti con risoluzione 27/2021, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione. Quindi, l'opzione in commento va esercitata tra il 1° gennaio e il 30 giugno del primo anno successivo a quello di conclusione del predetto primo quinquennio. I soggetti per i quali il primo periodo di fruizione dell'agevolazione si è concluso il 31 dicembre 2020, effettuano il versamento entro il 30 agosto 2021 (180 giorni dalla data di pubblicazione del provvedimento). I termini per i versamenti che scadono di sabato o in un giorno festivo sono prorogati al primo giorno feriale successivo.

Per i lavoratori dipendenti, a condizione che mantengano la residenza fiscale in Italia, la fruizione dell’opzione in argomento può avvenire mediante la presentazione di una richiesta scritta al datore di lavoro, nel termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione.

*LE CONCLUSIONI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE*

Tutto ciò precisato, l’Agenzia risponde ai quesiti formulati ribadendo:

1. Con riferimento al criterio della tassazione

Considerata la tipologia dei redditi in questione (lavoro dipendente), si applica il principio della tassazione per cassa

1. Con riferimento alla misura delle ritenute da operare

I redditi di lavoro dipendente derivanti dall'esercizio di stock option e bonus pluriennali erogati a dipendenti che fruiscono del regime speciale per lavoratori impatriati, sono assoggettati a tassazione nella misura agevolata applicabile per ciascun periodo d'imposta nel quale sono percepiti

Relativamente alle richieste di precisazioni concernenti l’esercizio dell’opzione da parte del dipendente beneficiario del regime speciale impatriati per l’ulteriore quinquennio, la Direzione Centrale dell’Agenzia, in sede di conclusioni, ricorda quanto segue:

*“Si fa presente che l'opzione in commento non può essere esercitata prima del decorso del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione.*

*Pertanto, l'opzione in esame può essere esercitata dal singolo dipendente che soddisfa i requisiti, nel periodo che va dal 1° gennaio al 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo quinquennio”.*

A completamento, pare solo il caso di ricordare che il rispetto del predetto vincolo temporale concernente la richiesta da parte del dipendente di fruire del regime speciale impatriati non è richiesto per il quinquennio iniziale. Relativamente infatti a questo primo periodo, potrebbe anche accadere che il lavoratore non possieda i requisiti necessari per accedere al regime speciale in tutti i cinque anni successivi al suo trasferimento in Italia. Ebbene, in tal caso le agevolazioni spetteranno solo per quei periodi d’imposta (purché ricadenti all’interno del quinquennio) in cui si verificherà il possesso dei requisiti stabiliti dalla norma.

# 26.

# Interpello 3 / 2022 – COMMENTO

*REGIME IMPATRIATI SOLO NEGLI ANNI IN CUI SI LAVORA PER OLTRE 183 GIORNI IN ITALIA*

*Il regime speciale per i lavoratori impatriati si applica anche nei confronti di coloro che svolgono l’attività in modalità di telelavoro alle dipendenze di un datore di lavoro / committente straniero. Peraltro, le imposte sono dovute nella misura agevolata prevista dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, soltanto con riguardo a quegli anni in cui si presta effettivamente l’attività in Italia per oltre 183 giorni, come richiesto dall’articolo 2 del TUIR ai fini della qualificazione della residenza fiscale.*

*INTRODUZIONE*

Nell’interpello n. 3/2022, l’Agenzia delle entrate ritorna a occuparsi di lavoratori impatriati, ribadendo che allo speciale trattamento fiscale hanno diritto anche coloro che svolgono materialmente in Italia l’attività in modalità di telelavoro per conto di un datore che non ha sede nel nostro Paese.

La precisazione che, però, risulta di sicuro interesse nel parere espresso dalla Direzione Centrale è quella afferente ai problemi interpretativi in tema di residenza fiscale, laddove si abbia a che fare con nazioni che, a differenza dell’Italia, prevedono tale status soltanto a decorrere dal giorno in cui se ne verificano le condizioni, e non con riguardo all’intero anno solare.

Invero, a parte Italia, Spagna e pochi altri Paesi, nella maggior parte degli Stati (in forza a principi assai più equi e condivisibili), la residenza fiscale si attribuisce a decorrere dal giorno in cui si accerta il verificarsi delle condizioni stabilite dalla normativa locale. Questo fatto può evidentemente comportare due situazioni:

1. Periodi dell’anno in cui il soggetto risulta avere una doppia residenza fiscale

Esempio: Bianchi si trasferisce in Francia, acquistandone la residenza fiscale, il 1° ottobre 2021. In Italia, però, resta considerato fiscalmente residente per tutto l’anno 2021. Risultato: dal 1° ottobre al 31 dicembre 2021, Bianchi risulta avere la residenza fiscale sia in Italia che in Francia.

1. Periodi dell’anno in cui il soggetto risulta non avere residenza fiscale in alcuno Stato

Esempio: Bianchi si trasferisce in Francia, acquisendone la residenza fiscale, il 1° maggio 2021, contestualmente si iscrive all’AIRE. In Italia non sarà considerato fiscalmente residente nell’anno 2021. Risultato: dal 1° gennaio al 30 aprile 2021, Bianchi non risulta avere la residenza fiscale, né in Italia, né in Francia.

Le ovvie conseguenze saranno che:

* Nel primo caso, Bianchi subirà una duplice tassazione (anche nelle fattispecie convenzionali di potestà impositiva esclusiva) per i redditi relativi al periodo di doppia residenza e potrà eventualmente attivare le note Tie-Breaker rules (in genere, articolo 4 delle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni), per stabilire quale Paese abbia il diritto di tassare tali redditi
* Nel secondo caso, Bianchi non subirà alcuna tassazione per i redditi concernenti il periodo in cui non risulta essere fiscalmente residente in alcuno Stato

Attenzione, però, a non fare confusione (come, invece, parrebbe aver fatto l’odierna istante): le regole indicate all’articolo 4 del modello convenzionale servono esclusivamente per dirimere i casi in cui una persona fisica è considerata residente di entrambi gli Stati contraenti. Ciò è necessario per conseguire lo scopo previsto dai trattati internazionali: ossia, quello appunto d’impedire un’ingiusta doppia tassazione per gli stessi redditi prodotti. In nessun caso, le disposizioni indicate in tale articolo potranno essere utilizzate per variare i criteri che le rispettive normative interne prescrivono al fine di determinare la residenza fiscale delle persone (o delle società), normative che d’altronde tutte le convenzioni internazionali salvaguardano sempre:

*“Ai fini della presente Convenzione, l'espressione «residente di uno Stato contraente» designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è assoggettata a imposta nello stesso Stato, a motivo del suo domicilio, della sua residenza, della sede della sua direzione o di ogni altro criterio di natura analoga”.*

*I QUESITI FORMULATI*

L’istante è una cittadina italiana che si è iscritta nell’anagrafe nazionale il 6 settembre 2021. In precedenza, era iscritta all’AIRE fin dal 2015 e ha lavorato in Svizzera alle dipendenze di un datore di lavoro locale. Attualmente, continua a lavorare per conto del medesimo datore elvetico, ma svolge la sua attività in modalità smart-working, restando fisicamente presente in Italia per la maggior parte dell’anno.

Ciò premesso, l’istante chiede se possa beneficiare del regime speciale impatriati e se, per quanto riguarda il periodo che va dal 6 settembre 2021 al 31 dicembre 2021, è corretto – come ella ritiene – che debba essere considerata fiscalmente residente in Italia, in ossequio alla previsione di cui all’articolo 4 della Convenzione Italia / Svizzera, che testualmente recita:

*“La persona fisica che ha trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro Stato contraente, cessa di essere assoggettata nel primo Stato contraente alle imposte per le quali il domicilio è determinante non appena trascorso il giorno del trasferimento del domicilio. L'assoggettamento alle imposte per le quali il domicilio è determinante inizia nell'altro Stato a decorrere dalla stessa data”.*

Seguendo l’anzidetto ragionamento, ad avviso dell'istante, il 2021 sarà il primo anno di decorrenza del regime speciale per i lavoratori impatriati, in quanto potrà fruire di questo regime anche per i redditi conseguiti nel periodo 06/09/2021 – 31/12/2021, tenuto conto che per la maggior parte di tale periodo fiscale la sua attività lavorativa è prestata in Italia e, fin dal predetto periodo, è da considerarsi fiscalmente residente in Italia.

La conclusione cui perviene l’istante non pare poter essere condivisa, per i seguenti tre principali motivi:

1. La convenzione fa comunque salve le regole domestiche concernenti i requisiti per la residenza fiscale.
2. La normativa italiana (articolo 2 del TUIR) stabilisce che è considerato fiscalmente residente chi è iscritto all’anagrafe nazionale, o ha la residenza/domicilio effettivo nello Stato per oltre la metà dell’anno.
3. La speciale disposizione qui oggetto di analisi prescrive che il regime di favore si applica ai soggetti che, a decorrere dal 30 aprile 2019, trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi.

*LA RISPOSTA DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE*

L’Agenzia delle entrate risponde ai quesiti restando all’interno del perimetro tracciato dalle norme appena sopra richiamate.

Quanto alla possibilità per l’istante di beneficiare del regime speciale agevolato stabilito a favore dei lavoratori impatriati dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, la risposta è senz’altro affermativa.

Richiamando anche la sua circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020, l’Amministrazione finanziaria ricorda che, al fine di essere beneficiario del particolare regime di favore, occorre la sussistenza di taluni parametri oggettivi e soggettivi:

* Trasferire la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del TUIR
* Non essere stato residente in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento
* Impegnarsi a risiedere in Italia per almeno 2 anni
* Svolgere l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano
* Essere in possesso di un titolo di laurea e aver svolto "continuativamente" un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d’impresa, fuori dall'Italia, negli ultimi 24 mesi o più

Ovvero

* Aver svolto "continuativamente" un'attività di studio, fuori dall'Italia, negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post-laurea

L'agevolazione è fruibile per un quinquennio a decorrere dal periodo d’imposta in cui i lavoratori trasferiscono la loro residenza fiscale in Italia ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, e per i quattro periodi d’imposta successivi.

Inoltre, non è richiesto che l'attività sia svolta per conto di un'impresa operante sul territorio dello Stato. Pertanto, possono accedere all'agevolazione i soggetti che vengono a svolgere in Italia attività di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero, o i cui committenti (in caso di lavoro autonomo o d’impresa) siano stranieri (non residenti).

Tutte le predette condizioni risultano rispettate nel caso prospettato. Per cui, l’istante ha diritto di usufruire del regime di favore, sempre ovviamente che quanto affermato dalla stessa istante corrisponda al vero e sia corretto (valutazione di merito che non può risultare oggetto d’esame in sede d’interpello).

La risposta è, viceversa, negativa con riferimento al secondo quesito posto, relativo al primo anno di beneficio del regime.

Preliminarmente, con riguardo all’obbligatoria condizione che prescrive lo svolgimento dell'attività lavorativa «prevalentemente» nel territorio italiano, l’Ufficio cita l'articolo 1, comma 1, lettera c) del decreto ministeriale recante le disposizioni di attuazione del regime speciale in esame (decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 26 maggio 2016), in base al quale tale condizione deve essere verificata in relazione a ciascun periodo d'imposta e risulta soddisfatta se l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno.

Nel computo dei 183 giorni rientrano, non solo i giorni lavorativi effettivi, ma anche le ferie, le festività, i riposi settimanali e altri giorni non lavorativi in senso stretto. Per contro, non sono computati i giorni di trasferta di durata superiore a 183 giorni, o il distacco all'estero, essendo in questo caso l'attività lavorativa prestata fuori dal territorio dello Stato.

In sostanza, si deve sempre avere riguardo all’attività effettivamente prestata dal soggetto in Italia per il predetto periodo minimo annuale (cosa che evidentemente esula dalla circostanza che il lavoro sia svolto in modalità smart-working).

Orbene, in relazione al periodo d'imposta a partire dal quale trova applicazione il regime speciale, non assume rilevanza la disposizione volta a dirimere conflitti di doppia residenza e ripartire la potestà impositiva tra i due Stati contraenti, contenuta nell'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione contro le doppie imposizioni siglata tra Italia e Svizzera, occorrendo fare riferimento esclusivamente alla legge domestica e, in particolare, alle disposizioni contenute nell’articolo 2 del TUIR. Pertanto, qualora l'istante abbia effettuato il trasferimento della residenza il 6 settembre 2021, si potrà considerare fiscalmente residente nel territorio dello Stato, solamente a partire dal 1° gennaio 2022.

Di conseguenza, l'istante potrà beneficiare dell'agevolazione fiscale di cui all'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo n. 147 del 2015, per i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2022 (anno nel quale trasferisce formalmente la residenza fiscale in Italia) e per i successivi quattro periodi d’imposta.

Il tutto, fermo restando che:

*“La verifica della sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale di un soggetto, riguarda elementi di fatto che, come precisato con circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, non possono essere oggetto d’istanza d’interpello, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212”.*

A parere di chi scrive, le conclusioni enunciate dall’Agenzia delle entrate nella concreta fattispecie paiono senz’altro condivisibili, anche alla luce di tutti quei ragionamenti dettagliatamente sviluppati in precedenza.

# 27.

# Interpello 32 / 2022 – COMMENTO

*REGIME IMPATRIATI ANCHE PER LA CONSULENTE DA REMOTO, POI TRASFERITA E ASSUNTA IN ITALIA*

*Fermi e impregiudicati gli altri requisiti stabiliti dalla normativa, il regime speciale per i lavoratori impatriati si applica anche nei confronti di coloro che hanno intrattenuto un rapporto di collaborazione professionale (operando in remoto dall’estero) con un committente italiano, il quale poi assume detti collaboratori con contratto di lavoro subordinato, allorché gli stessi trasferiscono la loro residenza in Italia.*

*INTRODUZIONE*

Appare doveroso segnalare un ulteriore recentissimo interpello in tema di impatriati (N. 32 del 19/01/2022), risolto favorevolmente dall’Agenzia delle entrate, posto che attiene a un’ipotesi alquanto atipica.

Nello specifico, la questione concerne una cittadina italiana laureata che si è ritrasferita in Patria nel 2021, dopo aver svolto delle collaborazioni professionali all’estero a decorrere dall’anno 2014. L’attività di consulenza era stata eseguita da remoto, per conto di talune società italiane. Al termine di tale periodo, una di queste aziende committenti ha assunto la lavoratrice con contratto di lavoro subordinato datato gennaio 2021.

Ebbene, l’Agenzia delle entrate risponde positivamente all’istanza, laddove risultino soddisfatti tutti gli altri requisiti richiesti dal regime speciale degli impatriati.

*I QUESITI FORMULATI*

L'istante, cittadina italiana in possesso di un titolo di laurea, si è trasferita all'estero fin dal 2007. Durante la permanenza all'estero ha contratto matrimonio e sono nate due figlie, le quali dunque risultano essere attualmente ancora minorenni.

Nel 2014, ha avviato una collaborazione di natura libero/professionale con alcune società italiane facenti parte di un Gruppo operante nel settore dell'editoria digitale, della comunicazione online e della cosmetica, prestando svariate attività di consulenza da remoto, permanendo però fisicamente all'estero. Le attività di consulenza hanno riguardato, tra l'altro:

* La prestazione di consulenza e assistenza nel settore del make-up estetico e cosmetico: consulenze da remoto, personalizzate e di natura didattica, anche attraverso la realizzazione di video-tutorial, di manuali e, in generale, di materiali e contenuti editoriali
* L'attività di consulenza da remoto in qualità di make-up artist esperta, relativamente alle modalità di migliore utilizzo di prodotti cosmetici, attraverso la produzione di contenuti editoriali multimediali
* L'attività di consulenza da remoto di natura creativa e di art direction per progetti specifici relativi alla produzione e commercializzazione di prodotti cosmetici.

Tra le predette aziende italiane committenti, figura anche la società con cui, a decorrere dal gennaio 2021, l’istante ha instaurato un rapporto di lavoro dipendente assumendo l'incarico di National Make Up Key Professional & Chief Creative Officer. A seguito della stipula di tale contratto, l’istante si è ritrasferita in Italia insieme alla sua famiglia, acquisendo la residenza fiscale a partire dal periodo d'imposta 2021.

Ciò esposto, chiede se sia applicabile ai redditi di lavoro dipendente che le corrisponde il suo attuale datore di lavoro in Italia, il regime speciale per i lavoratori impatriati, ai sensi dell'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, come modificato dall'articolo 5, del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, dal periodo d'imposta 2021.

L’istante ritiene che le competa il regime speciale in parola poiché – precisa – le mansioni svolte in precedenza dall’estero in remoto come collaboratrice erano differenti rispetto a quelle che esegue attualmente nella sua veste di lavoratore dipendente in Italia, anche se l’odierno datore di lavoro coincide con uno dei precedenti committenti.

Quest’ultima precisazione, francamente, pare inconferente nel caso concreto: la cosa ha sicuramente importanza ai fini di un’eventuale futura contestazione circa la tipologia del rapporto instaurato; ma la norma qui oggetto di interesse, non prevede alcuna preclusione per le ipotesi in cui vi sia identità di prestazioni e/o di datore/committente. Quel che rileva è esclusivamente il rispetto dei requisiti soggettivi e oggettivi specificamente stabiliti ai fini dell’applicazione del regime speciale.

*LA RISPOSTA DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE*

Dopo aver richiamato le disposizioni normative di riferimento, la Direzione Centrale fa presente che, per fruire del trattamento di favore, è necessario che il lavoratore:

1. Trasferisca la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del TUIR
2. Non sia stato residente in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento
3. S’impegni a risiedere in Italia per almeno 2 anni
4. Svolga effettivamente, in questi anni, l'attività lavorativa prevalentemente (ossia, per più di sei mesi l’anno) nel territorio italiano

Tra i beneficiari dell’agevolazione fiscale in parola, rientrano a pieno titolo i cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio d’informazioni in materia fiscale che:

1. Sono in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto "continuativamente" un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d’impresa, fuori dall'Italia, negli ultimi 24 mesi o più

Ovvero

1. Abbiano svolto "continuativamente" un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post-laurea

Fermo restando il rispetto di tali requisiti/condizioni, l'agevolazione in esame è fruibile dai contribuenti per un quinquennio a decorrere dal periodo d’imposta in cui trasferiscono la residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, e per i quattro periodi d’imposta successivi.

Dopo di che, in relazione alle modifiche normative che hanno ridisegnato il perimetro di applicazione del regime per i lavoratori impatriati a decorrere dal 2019, con particolare riferimento ai requisiti soggettivi e oggettivi ai fini del diritto all'ulteriore quinquennio agevolabile, nonché all'ambito temporale di applicazione e alle modifiche normative concernenti il requisito dell'iscrizione all'anagrafe degli Italiani residenti all'estero (AIRE), l’Agenzia rimanda sempre alla sua solita circolare (N. 33/E del 28 dicembre 2020).

A tale ultimo riguardo, relativamente al caso in argomento, l’Ufficio ritiene che l'istante, laddove risultino per l’appunto soddisfatti tutti i requisiti richiesti dalla citata disposizione (che evidentemente non possono costituire oggetto di esame in sede d’interpello), possa beneficiare dell'agevolazione fiscale di cui all'articolo 16 del d.lgs. N. 147 del 2015 – come modificato dall'articolo 5 del DL N. 34 del 2019, convertito dalla legge 28 giugno 2019, N. 58, e successive modifiche e integrazioni – a decorrere dal periodo d'imposta 2021, nel quale ha trasferito la residenza fiscale in Italia, e per i successivi quattro periodi d’imposta.

Aggiungeremo, noi, che in relazione a quanto dichiarato dall’istante, dovrebbe essere possibile usufruire dell’ulteriore quinquennio, sempre che permanga il possesso di tutti gli altri requisiti richiesti dalla legge.

Nella sua risposta, l’Agenzia precisa altresì che l’agevolazione in questione non è inficiata dalla circostanza che l'istante abbia intrattenuto dal 2014 un rapporto di collaborazione professionale con alcune società italiane tra cui quella di cui è divenuta dipendente nel gennaio 2021.

In conclusione, l’Agenzia ricorda che:

*“Resta fermo che la verifica della sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale di un soggetto riguarda elementi di fatto che, come precisato con circolare N. 9/E del 1° aprile 2016, non possono essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000”.*

Pertanto, la risposta è resa esclusivamente in base agli elementi e ai documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza d’interpello, sul presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Risposta positiva, dunque, da parte dell’Agenzia delle entrate pure nel particolare caso qui sottoposto, a maggior dimostrazione di quanto sia importante (e comunque redditizio) per l’Erario, agevolare il rientro in Italia dei cittadini (italiani, ma non solo) attualmente fiscalmente residenti all’estero.

# 28.

# Interpello 85 / 2022 – COMMENTO

*REGIME IMPATRIATI PER RIASSUNZIONE IN ITALIA DI DIPENDENTE CHE HA MATURATO ESPERIENZA ALL’ESTERO*

Il cittadino italiano che sia stato interessato da un’operazione di distacco infragruppo all’estero conclusosi con l’assunzione in loco presso la società straniera distaccataria, laddove, al momento del suo rientro in patria, stipuli un contratto ex novo con il suo originale datore di lavoro italiano distaccante (con un nuovo inquadramento), può fruire del regime fiscale speciale per i lavoratori impatriati come modificato dal Decreto Crescita, purché non vi sia “continuità” con il precedente impiego.

*INTRODUZIONE*

Torniamo a occuparci di lavoratori dipendenti impatriati analizzando la risposta a interpello N. 85 del 17 febbraio 2022, avente a oggetto:

*Contratto di diritto locale con consociata estera presso la quale il dipendente era stato distaccato – Rientro presso distaccataria italiana con nuovo contratto – Applicabilità del regime speciale per lavoratori impatriati – Articolo 16, decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.*

Preliminarmente, anche e soprattutto al fine di non confondere le idee al Lettore, è doveroso segnalare l’evidente lapsus in cui è incorsa l’Agenzia delle entrate nel predetto oggetto (motivo per il quale è stato necessario riportarlo così come esposto nella risoluzione in argomento): la società italiana, ovviamente, era la distaccante; non la distaccataria.

L’ipotesi concerne per l’appunto un lavoratore dipendente assunto in Italia da società nazionale e poi distaccato dal suo datore di lavoro all’estero per alcuni anni. Durante tale permanenza all’estero, il dipendente è stato assunto da altra impresa locale. Dopo di che, al rientro in patria, ha iniziato un ulteriore rapporto di lavoro con un nuovo contratto alle dipendenze dell’originale datore di lavoro distaccante.

La direzione centrale conferma l’applicazione del regime speciale impatriati nella versione vigente, come modificato da ultimo con il Decreto Crescita.

*I QUESITI FORMULATI*

L'istante è un cittadino italiano (poi residente all'estero) che era stato assunto il 30 novembre 1998 con un contratto di lavoro dipendente a tempo indeterminato da una società italiana.

Dal 2016 al 2017, è stato inviato all’estero, a seguito di operazione di distacco transnazionale infragruppo, presso una società straniera. In previsione di tale distacco, nel dicembre del 2015 l’istante si è iscritto all’AIRE insieme alla moglie, così acquisendo la residenza fiscale nel Paese estero.

Al termine del predetto periodo di distacco, è stato assunto direttamente dalla medesima società straniera con un contratto di diritto locale di lavoro dipendente a tempo indeterminato.

Attualmente (2022), l’originaria società italiana distaccante gli ha proposto un nuovo contratto di lavoro a tempo indeterminato con la qualifica di dirigente, a decorrere dal 1° gennaio 2022.

L'Istante ha dunque risolto il contratto di lavoro con la società estera e si è trasferito in Italia con tutta la famiglia, provvedendo a iscriversi nell'Anagrafe nazionale, con l’intenzione di mantenere la residenza italiana per almeno 2 anni.

Ciò posto, l'istante chiede di conoscere se potrà fruire del regime speciale per lavoratori impatriati di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, come modificato dall'articolo 5 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, dal periodo d'imposta 2022 e per i 4 successivi.

*LA RISPOSTA DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE*

L’Agenzia delle entrate ricorda che, per fruire del trattamento di cui all'articolo 16 del Decreto Internazionalizzazione, come modificato dal Decreto Crescita, ai sensi del comma 1 è necessario che il lavoratore:

1. Trasferisca la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del TUIR
2. Non sia stato residente in Italia nei 2 periodi d'imposta antecedenti al trasferimento e si impegni a risiedere in Italia per almeno 2 anni
3. Svolga l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano

Inoltre, in base al successivo comma 2, il cui contenuto è rimasto invariato rispetto all’originaria versione dell'articolo 16 in vigore fino al 30 aprile 2019, sono destinatari del beneficio fiscale in esame, i cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, che:

1. Sono in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto "continuativamente" un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d’impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più

Ovvero

1. Abbiano svolto "continuativamente" un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream

L'agevolazione è fruibile dai contribuenti per un quinquennio a decorrere dal periodo d’imposta in cui trasferiscono la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, e per i 4 periodi d’imposta successivi.

Per accedere al regime speciale, la predetta disposizione presuppone che il soggetto non sia stato residente in Italia per 2 periodi d’imposta precedenti il rientro.

Tenuto conto delle modifiche normative che hanno rimodulato l’applicazione del regime agevolativo a partire dal periodo d’imposta 2019, la circolare 33/E del 2020 ha precisato (in particolare per i contribuenti oggetto di operazioni di distacco internazionale) che non spetta il beneficio fiscale in esame nell'ipotesi di distacco all'estero con successivo rientro, in presenza del medesimo contratto “e” (non “o”) presso il medesimo datore di lavoro: entrambe le condizioni devono coesistere.

Diversamente, nell'ipotesi in cui l'attività lavorativa svolta dall'impatriato costituisca una "nuova" attività lavorativa, in virtù della sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro, diverso dal contratto in essere in Italia prima del distacco, e quindi l'impatriato assuma un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario, lo stesso potrà accedere al beneficio a decorrere dal periodo d’imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia.

L'agevolazione non risulta peraltro applicabile nelle ipotesi in cui, il soggetto, pur in presenza di un "nuovo" contratto per assunzione / inquadramento in un "nuovo" ruolo aziendale al momento dell'impatrio, risulti comunque rientrare in una situazione di "continuità" con la precedente posizione lavorativa svolta nel territorio dello Stato prima dell'espatrio.

Ma cosa s’intende con il termine “continuità”?

L’ufficio specifica in proposito che i termini e le condizioni contrattuali, indipendentemente dal "nuovo" ruolo aziendale e dalla relativa retribuzione, non devono rimanere di fatto immutati al rientro presso il datore di lavoro in virtù di intese di varia natura (quali la sottoscrizione di clausole inserite nelle lettere di distacco ovvero negli accordi con cui viene conferito un nuovo incarico aziendale), dalle quali si evince che, sotto il profilo sostanziale, continuano ad applicarsi le originarie condizioni contrattuali in essere prima dell'espatrio.

Per esempio, costituiscono indice di una situazione di “continuità” sostanziale:

* Il riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale
* Il riconoscimento dell'anzianità dalla data di prima assunzione
* L'assenza del periodo di prova
* Clausole volte a non liquidare i ratei di tredicesima (ed eventuale quattordicesima) maturati, nonché il trattamento di fine rapporto al momento della sottoscrizione del nuovo accordo
* Clausole in cui si prevede che alla fine del distacco, il distaccato sarà reinserito nell'ambito dell'organizzazione della Società distaccante e torneranno ad applicarsi i termini e le condizioni di lavoro presso la Società di appartenenza in vigore prima del distacco

Pertanto, nel caso in cui le condizioni oggettive del nuovo contratto (prestazione di lavoro, termine, retribuzione) richiedano un nuovo rapporto obbligatorio in sostituzione di quello precedente, con nuove e autonome situazioni giuridiche cui segua un mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione e del titolo del rapporto, l'impatriato potrà accedere al beneficio fiscale in esame.

Con riferimento al caso di specie, la risoluzione 72/E del 2018 ha altresì precisato che l'autonomia dei rapporti contrattuali all'interno del gruppo societario non è di per sé ostativa alla fruizione del beneficio in esame.

Pertanto, si ritiene che, laddove risultino soddisfatti tutti gli anzidetti requisiti, l’istante possa legittimamente applicare l'agevolazione fiscale prevista dal regime per i lavoratori impatriati – come da ultimo modificato dall'articolo 5 del DL 34/2019 (Decreto Crescita), convertito in L. 58/2019 – a decorrere dal 2022, periodo d'imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia, e per i successivi 4 periodi d’imposta.

Ciò, poiché sostanzialmente:

1. Trattasi di un "nuovo" contratto di lavoro rispetto a quello intercorso tra le stesse parti nel periodo 1998 – 2017
2. All'atto del rientro in Italia, è stato altresì concluso il contratto di lavoro di diritto locale instaurato con la società estera, presso la quale l’istante era distaccato nell’ultima parte (2016 – 2017) del suo originario rapporto di lavoro

Come sempre, quanto evidenziato dall’Agenzia assume valenza nella misura in cui risulti accertata la sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale; elemento di fatto che non è mai oggetto delle istanze d’interpello, ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (cfr. circolare 9/E del 2016).

Inoltre, il parere non può che essere reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza d’interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Al di là dell’ovvia conclusione cui si perviene nella risposta dell’Agenzia qui oggetto di analisi, quel che appare di sicuro interesse in ottica pratica è l’esemplificazione dettagliata afferente al requisito della “continuità” contrattuale del lavoro dipendente, elemento che risulta spesso di non agevole corretta interpretazione in capo ai contribuenti.

# 29.

# Interpello 119 / 2022 – COMMENTO

*REGIME IMPATRIATI PRECLUSO AL DIPENDE IN DISTACCO ALL’ESTERO SE C’È CONTINUITÀ CONTRATTUALE*

Il dirigente assunto all’estero e contestualmente posto in distacco transnazionale, può, in caso di impatrio in Italia, usufruire del regime speciale solo se tale impatrio non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco, ma sia determinato da altri elementi funzionali. In particolare, il regime è sempre precluso laddove vi sia continuità con le originarie condizioni contrattuali in essere al momento dell'espatrio.

*INTRODUZIONE*

Nella risposta a interpello N. 119 del 17 marzo 2022, l’Agenzia delle entrate ha modo di esprimersi nuovamente in materia di applicazione del regime impatriati con riferimento a fattispecie di rientro di lavoratori dipendenti in Italia a seguito di distacco transnazionale.

La Società istante, nel 2014, ha assunto alle proprie dipendenze un dirigente, quale Responsabile della filiale americana sita a New York, disponendone contestualmente il distacco all'estero per tre anni.

Il contratto in questione è poi stato ulteriormente prorogato nel 2017 e nel 2019.

Tutt’oggi, il distacco all'estero è ancora in essere.

Ora, però, la società ha intenzione di cessare tale distacco, facendo rientrare il dirigente in Italia.

*I QUESITI FORMULATI*

L'istante chiede se, in caso di rientro in Italia a seguito del periodo di distacco, il dipendente possa accedere al beneficio fiscale previsto dall'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

Ritiene, infatti, l’istante che la fattispecie rappresentata non trovi puntuale disciplina alla luce dei chiarimenti forniti con i documenti di prassi pubblicati in materia (circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, risoluzione n. 76/E del 5 ottobre 2018, circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020), in quanto la posizione del dirigente rientrato in Italia dopo un distacco estero contestuale all'inizio del rapporto di lavoro, pur rientrando formalmente nel caso particolare illustrato dalla circolare n. 33/E del 2020 al paragrafo 7.1 (Contribuenti che rientrano a seguito di distacco all'estero), nella sostanza può essere invece considerata una fattispecie assimilabile a quella di un lavoratore impatriato.

Peraltro, l'esistenza del distacco contestuale all'assunzione non consente di verificare una delle condizioni richieste dalla medesima circolare, consistente nel confrontare il ruolo aziendale assunto dal dirigente al suo rientro in Italia rispetto a quello originario (ruolo mai svolto in Italia).

Pertanto, la società istante ritiene che il reddito da lavoro dipendente prodotto in Italia dal dirigente che trasferisce la residenza in Italia dopo il distacco all'estero intervenuto contestualmente all'inizio del rapporto di lavoro, concorre alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30% del suo ammontare, per effetto del disposto di cui all'articolo 16, comma 1 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

Invero, sul punto occorre preliminarmente osservare come, seppure dalla lettura della norma non si riscontri alcun elemento in forza del quale far valere una preclusione afferente alle ipotesi del distacco, nella circolare 33/2020 e anche nella recentissima risposta a interpello 85/2022 (per citare solo le indicazioni più chiare emanate), l’Agenzia ha sempre precisato e ribadito in maniera incontestabile che il regime speciale è precluso se vi è continuità contrattuale nelle fattispecie di distacco.

Tale interpretazione risulta essere necessitata dal fine di scongiurare eventuali ipotesi evidentemente elusive a cui, in caso contrario, la norma in esame (non certo esente da miglioramenti) presterebbe facilmente il fianco.

Inoltre, non appare affatto convincente l’argomentazione addotta in forza della quale il dirigente è stato assunto e contestualmente distaccato all’estero, posto che trattasi comunque di assunzione (tecnicamente e formalmente) avvenuta in Italia.

In questo, francamente non può assumere alcuna rilevanza la circostanza che il dipendente non abbia di fatto fisicamente prestato la sua attività lavorativa in Italia, prima di essere comandato in distacco negli Stati Uniti.

Potremmo, anzi, osservare come l’interpretazione dell’Amministrazione sia stata dettata proprio per escludere il verificarsi di simili ipotesi elusive della ratio della legge.

*LA RISPOSTA DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE*

L’Agenzia delle entrate, dopo aver richiamato la disposizione di interesse nel caso specifico, ricorda che, in relazione alla predetta disposizione, sono stati forniti chiarimenti, da ultimo, anche con circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020.

Con riferimento, nello specifico, ai contribuenti che rientrano in Italia a seguito di distacco all'estero, la citata circolare n. 33/E (par. 7.1) ha chiarito che nell'ipotesi di distacco all'estero con successivo rientro, il beneficio fiscale in esame non spetta:

*“In presenza del medesimo contratto presso il medesimo datore di lavoro”.*

Come era presumibile nella concreta fattispecie qui oggetto dell’istanza di interpello, l’Agenzia ritiene al riguardo che tale preclusione non possa che sussistere anche qualora – ipotesi de quo – il distacco all'estero sia stato disposto contestualmente all'assunzione del lavoratore.

A fortiori, inoltre, dall’analisi della documentazione contrattuale trasmessa dalla società istante, risulta proprio che, al rientro in Italia del dipendente, il rapporto di lavoro sarebbe regolato dal medesimo contratto stipulato al momento dell'assunzione, e che il rientro avverrà presso il medesimo datore di lavoro che lo aveva assunto.

In proposito, l’Agenzia tiene comunque a puntualizzare quanto segue:

*“Nella citata circolare n. 33/E del 2020, è stato precisato, richiamando la risoluzione n. 76/E del 5 ottobre 2018, che tale posizione restrittiva, finalizzata a evitare un uso strumentale dell'agevolazione in esame, non in linea con la vis attrattiva della norma, non preclude, tuttavia, la possibilità di valutare specifiche ipotesi in cui il rientro in Italia non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco ma sia determinato da altri elementi funzionali alla ratio della norma agevolativa nelle ipotesi elencate, in via esemplificativa, nella medesima circolare”.*

In pratica, l’Ufficio (a ulteriore dimostrazione del particolare favore di cui gode il regime in parola presso l’Amministrazione finanziaria) si espone marcatamente, quasi suggerendo al contribuente la maniera tramite la quale riuscire a conseguire le agevolazioni di riferimento; cosa, a dire il vero, più unica che rara, specialmente in un interpello.

Ciononostante, la Direzione centrale non può che rispondere, ribadendo come, nella fattispecie prospettata, tuttavia, la continuità delle originarie condizioni contrattuali in essere al momento dell'espatrio precluda l'accesso al regime speciale di cui al citato articolo 16, decreto legislativo n. 147 del 2015.

Prima di chiudere, giova allora ribadire per l’ennesima volta cosa s’intende con il termine “continuità”.

L’ufficio ha chiarito che i termini e le condizioni contrattuali, indipendentemente dal "nuovo" ruolo aziendale e dalla relativa retribuzione, non debbano rimanere di fatto immutati al rientro presso il datore di lavoro, in virtù di intese di varia natura (esempio: sottoscrizione di clausole inserite nelle lettere di distacco ovvero negli accordi con cui viene conferito un nuovo incarico aziendale), dalle quali si evinca che, sotto il profilo sostanziale, continuano invece ad applicarsi le originarie condizioni contrattuali in essere prima dell'espatrio.

All’uopo, sono considerati indici di “continuità”:

* Riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale
* Riconoscimento dell'anzianità dalla data di prima assunzione
* Assenza del periodo di prova
* Clausole volte a non liquidare i ratei delle mensilità aggiuntive maturati, nonché il trattamento di fine rapporto al momento della sottoscrizione del nuovo accordo
* Clausole in cui si prevede che alla fine del distacco, il distaccato sarà reinserito nell'ambito dell'organizzazione della società distaccante e torneranno ad applicarsi i termini e le condizioni di lavoro presso la società di appartenenza in vigore prima del distacco

Viceversa, nell’ipotesi in cui le condizioni oggettive del nuovo contratto (prestazione di lavoro, termine, retribuzione) richiedano un nuovo rapporto che vada a sostituire quello previgente, con nuove e autonome situazioni giuridiche cui segua pure un mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione e del titolo del rapporto, l'impatriato ben potrà accedere al regime speciale di favore.

# 30.

# Interpello 159 / 2022 – COMMENTO

*NUOVA QUALIFICA AL RIENTRO DEL DISTACCO: SE C’È CONTINUITÀ, IL REGIME IMPATRIATI RESTA PRECLUSO*

Il dipendente di una società parte di gruppo internazionale e oggetto di ristrutturazione aziendale, distaccato in Francia e rientrato in Italia con nuova qualifica e inquadramento, non potrà comunque fruire delle agevolazioni stabilite dal regime impatriati, se, anche in presenza di tutti gli altri requisiti richiesti dalla legge, sussiste nella sostanza una situazione di “continuità contrattuale” con la precedente posizione lavorativa italiana esistente al momento del distacco in Francia.

*INTRODUZIONE*

In tema di regime impatriati, pare degna di analisi la recente risposta a interpello N. 159 del 28 marzo 2022 relativa ai rientri dei dipendenti in Italia a seguito di distacco estero, poiché viene trattato un caso limite nel quale, nonostante l’avvenuta modifica della qualifica del lavoratore e la riorganizzazione societaria, permane comunque il requisito della “continuità” contrattuale.

Il dipendente è un cittadino italiano, coniugato, in possesso di un titolo di laurea in Economia, che ha lavorato presso Beta S.p.A., società facente parte di un gruppo internazionale, dal 1° agosto 2012 al 31 dicembre 2017, con inquadramento di impiegato di 7° livello e mansioni di Global Sales Planning and Performance Manager.

A partire dal 1° gennaio 2018, il contratto di lavoro del dipendente è stato ceduto ad altra società del gruppo (Alfa Group Italia) e, contestualmente, è stato distaccato presso la consociata francese Alfa FR con sede di lavoro a Parigi.

Il Gruppo è stato oggetto di riorganizzazione, sia sul versante societario (la società Alfa Group Italia S.r.l. ha assunto la forma giuridica di Societé par Action Simplifiee Unipersonnelle sottoposta alla legge francese, mantenendo in Italia esclusivamente una branch denominata Alfa Group Italian Branch), sia dal punto di vista organizzativo (trasferimento della capogruppo dall'Italia alla Francia e variazione del datore di lavoro che diventa la società francese per il tramite della branch italiana).

Il 1° gennaio 2021, il dipendente è rientrato in Italia presso la branch, con un nuovo inquadramento in qualità di quadro in virtù dell'esperienza maturata nel corso dell'assegnazione internazionale.

Il dipendente ha provveduto a iscriversi nuovamente all'Anagrafe della popolazione residente presso il Comune di Vicenza, in data 28 dicembre 2020.

*I QUESITI FORMULATI*

Viene chiesto se il lavoratore in questione possa godere dei benefici previsti dal regime impatriati a decorrere dall’anno 2021 e per i successivi quattro periodi d’imposta.

Al riguardo, l’istante ritiene che ciò sia possibile in quanto il dipendente:

* Non è stato residente in Italia nei due periodi d'imposta precedenti l'impatrio
* Ha trasferito la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'articolo 2 del TUIR a partire dall'anno d'imposta 2021
* Si impegna a restare in Italia e a mantenervi la residenza fiscale per almeno due anni
* Presta la sua attività lavorativa in misura prevalente nel territorio dello Stato
* Possiede un titolo di laurea e ha svolto attività di lavoro dipendente all'estero per almeno 24 mesi continuativamente

Inoltre, l’istante ritiene non sussistere il requisito della “continuità”, considerato che:

* Il dipendente aveva una posizione lavorativa presso un'altra azienda del Gruppo, ovvero Beta S.p.A., ed era inquadrato come impiegato di 7° livello
* Al suo rientro in Italia, la società datrice di lavoro non è più la stessa di quella pre-partenza a seguito della riorganizzazione aziendale
* Il dipendente dal 2021 ha un ruolo di più elevata responsabilità, che si è concretizzato con un avanzamento di carriera, essendo oggi inquadrato come quadro
* Il periodo di permanenza all'estero ha determinato un affievolimento dei legami con il territorio italiano e un effettivo radicamento del dipendente all'estero
* Il rientro in Italia è stato determinato da altri elementi funzionali alla ratio della norma agevolativa in oggetto, stante la citata riorganizzazione societaria

L'istante ritiene, pertanto, che nella concreta fattispecie non rilevi la circostanza che nel periodo precedente al rientro in Italia il rapporto di lavoro fosse disciplinato dal contratto stipulato con la società italiana.

*LA RISPOSTA DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE*

Preliminarmente, la Direzione centrale riepiloga la norma de quo, ricordando che il regime di favore (come previsto dall’art. 16, comma 1, d.lgs. 147/2015) si applica al lavoratore che:

1. Trasferisca la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del TUIR
2. Non sia stato residente in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento e si impegni a risiedere in Italia per almeno 2 anni
3. Svolga l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Inoltre, in base al successivo comma 2, sono destinatari del beneficio in parola anche i cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale che:

1. Siano in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto "continuativamente" un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d’impresa fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, ovvero
2. Abbiano svolto "continuativamente" un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post-lauream

Al ricorrere, alternativamente, delle condizioni di cui ai predetti commi 1 o 2, i redditi di lavoro dipendente, assimilati a quelli di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e d'impresa, concorrono alla formazione dell'imponibile complessivo nella misura del 30%.

Tale agevolazione si applica per un quinquennio, a decorrere dal periodo d'imposta in cui i contribuenti trasferiscono la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, e per i quattro periodi d'imposta successivi.

Per quanto concerne le ipotesi di distacco, le statuizioni disciplinate dal “Decreto Internazionalizzazione” nulla dispongono al riguardo; a differenza di quanto previsto dalla precedente norma (articolo 3, comma 4, legge 30 dicembre 2010, n. 238) concernente il regime di favore per i c.d. "contro-esodati", che escludeva espressamente dal beneficio ogni forma di distacco.

Sul punto, peraltro, l’Agenzia ha avuto modo di esprimersi in svariate occasioni.

Con circolare 17/2017, è stato innanzitutto chiarito che i soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero non possono fruire del beneficio in considerazione della situazione di continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia.

Successivamente (risoluzione 76/2018), è stato però precisato che tale posizione restrittiva, finalizzata a evitare un uso strumentale dell'agevolazione non in linea con la vis attrattiva della norma, non preclude la possibilità di valutare specifiche ipotesi in cui il rientro in Italia non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco, ma sia determinato da altri elementi funzionali alla ratio della norma agevolativa.

Ciò si può verificare, ad esempio, nelle ipotesi in cui:

* Il distacco sia più volte prorogato e la sua durata nel tempo determini, quindi, un affievolimento dei legami con il territorio italiano e un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero
* Il rientro in Italia del dipendente non si ponga in "continuità" con la precedente posizione lavorativa in Italia e, pertanto, detto dipendente assuma al suo rientro un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero

Si ritiene, infatti, che le peculiari condizioni di rientro dall'estero del dipendente, in questi casi, rispondendo alla ratio della norma, non precludano al lavoratore in posizione di distacco l'accesso al beneficio.

Infine, a integrazione, con circolare 33/2020, è stato ulteriormente chiarito che il beneficio fiscale non spetta nell'ipotesi di distacco all'estero con successivo rientro, in presenza del medesimo contratto e presso il medesimo datore di lavoro.

Nell'ipotesi in cui l'attività lavorativa svolta dall'impatriato costituisca una nuova attività lavorativa, in virtù della sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro, diverso dal contratto in essere in Italia prima del distacco (e quindi l'impatriato assuma un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario), lo stesso potrà accedere al beneficio a decorrere dal periodo d’imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia.

Purtuttavia, la circolare in parola chiarisce, altresì, che l'agevolazione non è applicabile nelle ipotesi in cui il soggetto, pur in presenza di un nuovo contratto per l'assunzione di un nuovo ruolo aziendale al momento dell'impatrio, rientri in una situazione di "continuità" con la precedente posizione lavorativa svolta nel territorio dello Stato prima dell'espatrio.

Ciò accade, ad esempio, quando i termini e le condizioni contrattuali, indipendentemente dal nuovo ruolo aziendale e dalla relativa retribuzione, rimangano di fatto immutati al rientro presso il datore di lavoro in virtù di intese di varia natura, quali clausole inserite nelle lettere di distacco ovvero negli accordi con cui viene conferito un nuovo incarico aziendale, dalle quali si evinca che, sotto un profilo sostanziale, continuano ad applicarsi le originarie condizioni contrattuali in essere prima dell'espatrio.

A titolo meramente esemplificativo, costituiscono indice di una situazione di continuità sostanziale:

* Il riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo aziendale
* Il riconoscimento dell'anzianità dalla data di prima assunzione
* L'assenza del periodo di prova
* Clausole volte a non liquidare i ratei di tredicesima (ed eventuale quattordicesima) maturati, nonché il trattamento di fine rapporto, al momento della sottoscrizione del nuovo accordo
* Clausole in cui si prevede che alla fine del distacco, il distaccato sarà reinserito nell'ambito dell'organizzazione della società distaccante e torneranno ad applicarsi i termini e le condizioni di lavoro presso la società di appartenenza in vigore prima del distacco

Pertanto, solo laddove le condizioni oggettive del nuovo contratto (prestazione di lavoro, termine, retribuzione) richiedano un nuovo rapporto obbligatorio in sostituzione di quello precedente, con nuove e autonome situazioni giuridiche cui segua un mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione e del titolo del rapporto, l'impatriato potrà accedere al beneficio.

Orbene, dall’esame della documentazione concernente il caso specifico, si rileva che:

1. Il rientro sembra realizzarsi al termine naturale del periodo di distacco disposto a partire dal 1° gennaio 2018, dalla branch (all'epoca, Alfa Group Italia S.r.l.) a favore della consociata francese (Alfa FR poi assorbita da Alfa SASU)
2. Nella lettera di cessione del contratto di lavoro del dipendente tra le due società, risulta:

* *Con effetto dal 1° gennaio 2018, il nuovo datore di lavoro del dipendente sarà Alfa Group Srl e il rapporto di lavoro proseguirà tra queste parti senza soluzione di continuità, con riconoscimento dell'anzianità lavorativa già maturata presso la società cedente e ogni altro istituto contrattuale collegato e commisurato all'anzianità di servizio*
* *Dalla data di efficacia della cessione, viene confermata la qualifica di impiegato di 7° livello*
* *Per tutta la durata del distacco – ove previsto dalla normativa comunitaria e/o locale – il dipendente continuerà a essere assicurato al sistema pubblico sociale e previdenziale italiano*
* *Durante il periodo di distacco continueranno a essere riconosciuti i giorni di ferie previsti dal CCNL*
* *I giorni di assenza per festività/ferie/malattia e infortuno andranno comunicati dal dipendente ad Alfa France e alla società datore di lavoro*
* *Qualora le leggi francesi locali richiedano che Alfa France instauri un rapporto di lavoro con il dipendente, l'eventuale assunzione da parte di Alfa France non sarà una causa di sospensione dal lavoro con la società, né un motivo di interruzione degli obblighi relativi o degli accordi qui riportati*
* *Le parti tutte si danno atto che, non essendo in presenza di risoluzione del rapporto di lavoro, ma trattandosi invece della diversa ipotesi di cessione del contratto individuale di lavoro, ex art. 1406 ss. cod. civ., il dipendente, nel passaggio dal datore di lavoro attuale, ossia la società cedente, a quello nuovo, ossia la società cessionaria, non acquisisce, al momento della cessione, alcun diritto connesso alla cessazione del rapporto di lavoro, come – a titolo esemplificativo ma non esaustivo – quelli all'indennità sostitutiva del preavviso, alla liquidazione del trattamento di fine rapporto, alla monetizzazione delle ferie maturate e non godute, etc.*
* *In particolare, ogni obbligazione in essere alla data della cessione e correlata al rapporto tra il dipendente e la società cedente viene assunto dalla società cessionaria, con piena liberazione quindi della società cedente in ordine ai connessi adempimenti*

1. La lettera di rimpatrio, nel confermare il termine del distacco temporaneo presso Alfa France stabilito per il 31 dicembre 2020, prevede che, a partire dal 1° gennaio 2021, sarà riconosciuto al dipendente un nuovo ruolo presso la società Alfa S.a.s. Italian Branch (il dipendente sarà inquadrato come Quadro), con conseguente aumento della remunerazione e dell'incentivo annuale personale, e che allo stesso saranno assegnate delle somme a ristoro degli oneri sostenuti per la riallocazione personale e familiare presso la sede di lavoro

In forza di quanto riportato nei documenti della società istante, risulta evidente che, indipendentemente dal nuovo ruolo assunto dal dipendente al rientro in Italia, conferito anche in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero, e dalla revisione della retribuzione, i termini e le condizioni contrattuali, così come il datore di lavoro, rimangono di fatto immutati.

Inoltre, la circostanza che continuino ad applicarsi le originarie condizioni contrattuali in essere prima dell'espatrio, porta a considerare che la posizione lavorativa assunta al rientro del dipendente sia in "continuità" con la precedente posizione lavorativa, permanendo le medesime condizioni contrattuali.

Pertanto, l’Agenzia conclude che:

*“Nel caso di specie, non sembra potersi ravvisare il requisito della discontinuità lavorativa, in assenza del quale l'accesso al regime fiscale agevolativo in commento deve considerarsi precluso”.*

Tirando le somme, il requisito della “continuità” va sempre valutato con riguardo a tutte le condizioni contrattuali, non essendo sufficiente accertare la sola differente qualifica professionale (o la diversa retribuzione) attribuita al lavoratore al suo rientro in patria.

Inoltre, anche la verifica afferente alla modifica del datore di lavoro andrà opportunamente vagliata nella sostanza, non limitandosi all’eventuale variazione societaria meramente formale.

# 31.

# Risoluzione n. 24/E del 31/05/2022

OGGETTO: **Istituzione dei codici tributo per il versamento, tramite il modello “F24 Versamenti con elementi identificativi”, degli importi per l’esercizio dell’opzione di cui all’articolo 5, comma 5-ter, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58**

L’articolo 1, comma 763, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, ha inserito il comma 5-ter, all’articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, per consentire ai docenti o ricercatori, che siano stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o che siano cittadini di Stati membri dell'Unione europea, che hanno già trasferito in Italia la residenza prima dell'anno 2020 e che alla data del 31 dicembre 2019 risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 44 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, di optare per l'applicazione delle disposizioni di cui al comma 3-ter del predetto articolo 44.

L’esercizio di tale opzione è subordinato al versamento di un importo del 10 o del 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione, secondo le condizioni specificate, rispettivamente, alla lettera a) e alla lettera b) del citato comma 5-ter.

Ai sensi del comma 5-quater del menzionato articolo 5, con provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle entrate del 31 marzo 2022 sono state definite le modalità di esercizio della suddetta opzione. Inoltre, con Circolare dell’Agenzia delle entrate n. 17/E del 25 maggio 2022 sono stati forniti ulteriori chiarimenti sulla materia.

Le disposizioni sopra richiamate dispongono che gli importi dovuti per esercitare l’opzione sono versati mediante il modello di pagamento F24, senza la possibilità di avvalersi della compensazione prevista dall’articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

L’importo dovuto è versato entro il 30 giugno dell’anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell’agevolazione di cui trattasi. I soggetti per cui tale periodo si è concluso entro il 31 dicembre 2021, effettuano il versamento entro 180 giorni dalla pubblicazione del citato provvedimento.

Tanto premesso, per consentire il versamento degli importi in parola, tramite il modello di versamento “F24 Versamenti con elementi identificativi” (F24 ELIDE), sono istituiti i seguenti codici tributo:

* + “1880” denominato “Docenti e ricercatori - importo dovuto (10 per cento) per l’esercizio dell’opzione di cui all’art. 5, co. 5-ter, lett. a), del DL n. 34 del 2019”;
  + “1881” denominato “Docenti e ricercatori - importo dovuto (5 per cento) per l’esercizio dell’opzione di cui all’art. 5, co. 5-ter, lett. b), del DL n. 34 del 2019”.

In sede di compilazione del modello “F24 Versamenti con elementi identificativi” sono indicati:

Nella sezione “CONTRIBUENTE” i dati anagrafici e il codice fiscale del lavoratore che opta per l’adesione al regime agevolato;

Nella sezione “ERARIO ED ALTRO”:

Nel campo “tipo”, la lettera “R”;

Nel campo “elementi identificativi”, se applicabile, il codice fiscale del datore di lavoro cui il lavoratore dipendente presenterà la richiesta di applicazione del regime agevolato;

Nel campo “codice”, il codice tributo sopra indicato;

Nel campo “anno di riferimento”, l’anno corrispondente al primo periodo d’imposta di fruizione dei benefici fiscali previsti dall’articolo 44, comma 3-ter, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, nel formato “AAAA”;

Nel campo “importi a debito versati”, l’importo dovuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

*Firmato digitalmente*

404.

# 32.

# Interpello 460 / 2022 – COMMENTO

*L’impatriato che utilizza il Regime Forfettario nel suo primo anno di rientro in Italia, non potrà più applicare il Regime Impatriati in alcuno dei successivi quattro anni del quinquennio, anche se decide di non adottare più il precedente Regime Forfettario*

Un elemento di rilevante novità interpretativa emerge a seguito di risposta a istanza di interpello da parte della Direttrice Centrale dell’Agenzia delle entrate, che ha immediato suscitato molte critiche. Invero, anche a parere di chi scrive, detta interpretazione (forse, qualcosa che va al di là di una mera interpretazione) non sembra affatto condivisibile.

Nell’istanza in argomento un cittadino chiede se potrà utilizzare alternativamente, in anni di imposta differenti, il Regime Forfettario ovvero il Regime degli Impatriati (sussistendone, ovviamente, tutte le altre condizioni previste dalla legge), nel primo quinquennio del rimpatrio, oppure se, viceversa, perderà i requisiti per le agevolazioni degli impatriati in tale periodo iniziale, qualora nel primo anno applicasse il Regime Forfettario.

Dopo aver correttamente ricordato che nella Circolare 33/E del 2020 è stato già chiarito (paragrafo 7.11) come colui che rientri in Italia per svolgervi un'attività di lavoro autonomo beneficiando del Regime Forfetario non può avvalersi contestualmente pure del Regime degli Impatriati, in quanto i redditi prodotti in Regime Forfetario non partecipano alla formazione del reddito complessivo, la risposta tranchant dell’Agenzia lascia un po’ tutti basiti:

*“L'opzione per il Regime Forfetario, pur sussistendo i requisiti per l'applicazione del Regime degli Impatriati al momento del rientro in Italia, comporta l'impossibilità di esprimere a posteriori l'opzione per il diverso regime degli impatriati.*

*Ne consegue che, nel caso in cui l'Istante, avendo trasferito la residenza fiscale in Italia nel mese di aprile 2022, dovesse optare in relazione all'annualità in corso per il Regime Forfetario, negli anni successivi e sino al compimento del quinquennio potenzialmente agevolabile (ossia dal 2023 al 2026) non potrà più fruire del diverso Regime degli Impatriati”.*

Il primo punto debole di tale affermazione risiede nella maniera impropria (o, se si preferisce, a-tecnica) con cui la Direttrice usa il termine “opzione”.

Con riguardo al Regime Forfettario, la Circolare N. 10/E del 04/04/2016 (paragrafo 2.1) ha precisato che:

*“Il Regime Forfetario rappresenta il regime naturale delle persone fisiche che esercitano un’attività di impresa, arte o professione in forma individuale, purché siano in possesso dei requisiti stabiliti dal comma 54 e, contestualmente, non incorrano in una delle cause di esclusione previste dal successivo comma 57. Come chiarito con Circolare N. 6/E del 2015, a differenza di quanto previsto per il regime fiscale di vantaggio, possono accedervi i soggetti già in attività. Il regime in esame, inoltre, non prevede una scadenza legata a un numero di anni di attività o al raggiungimento di una particolare età anagrafica, la sua applicazione è, pertanto, subordinata solo al verificarsi delle condizioni prescritte.”*

E ancora (paragrafo 2.4.2):

*“I contribuenti che iniziano un’attività d’impresa, arte o professione e che presumono di rispettare i requisiti e le condizioni previste per l’applicazione del regime in esame, hanno l’obbligo di darne comunicazione nella dichiarazione di inizio attività, da presentare ai sensi dell’articolo 35 del D.P.R. 633 del 1972 (modello AA9/12); tale comunicazione non ha valore di opzione, trattandosi di un regime naturale, ma è richiesta unicamente ai fini anagrafici.*

*L’omessa indicazione nella dichiarazione di inizio attività, dell’intenzione di applicare il regime forfetario non preclude, quindi, l’accesso al regime medesimo, ma è punibile con la sanzione amministrativa di cui all’articolo 11, comma 1, lett. a) del d.lgs. n. 471 del 1997 (da euro 250 a euro 2.000).”*

Risulta, dunque, quanto meno inesatto parlare di “opzione per il Regime Forfettario”.

Passando al Regime Impatriati, l’art. 16, comma 1, D.lgs. 147/2015, così si esprime:

*“I redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30% del loro ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:*

*a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei 2 periodi d'imposta precedenti e si impegnano a risiedere in Italia per almeno 2 anni;*

*b) l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano.”*

Non è, dunque, prevista alcuna specifica opzione tra le condizioni fissate dalla legge. A tal proposito, la Circolare N. 33/E del 2020 (citata nell’interpello), al paragrafo 6, precisa:

*“I lavoratori autonomi possono accedere al regime fiscale agevolato direttamente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi o, in alternativa, fruirne in sede di applicazione della ritenuta d’acconto operata dal committente sui compensi percepiti”.*

Ergo, anche per tale regime, parlare di “opzione” appare improprio.

Quel che, però, risulta essere nettamente in contrasto con le indicazioni espresse dalla Direttrice nell’interpello in questione, è quanto riporta la stessa circolare richiamata al paragrafo 1, pagina 7:

*“In presenza del collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia e l’inizio di un’attività lavorativa (per la quale è prevista una tassazione agevolata dei redditi prodotti in Italia), possono essere oggetto di agevolazione anche gli ulteriori redditi derivanti da attività lavorative intraprese in periodi di imposta successivi al rientro (ma comunque entro il quinquennio agevolabile, nel rispetto dei limiti temporali di applicazione dell’agevolazione).”*

In definitiva, se sono presenti i requisiti soggettivi e oggettivi stabiliti dalla norma, il regime di favore si applica in uno qualsiasi degli anni concernenti il primo quinquennio, a nulla rilevando che non sia stato applicato fin dal primo anno di impatrio: unica conseguenza, la perdita di usufruire delle agevolazioni negli anni in cui, per qualsivoglia ragione (anche per puro errore/dimenticanza – così specifica la circolare), non sia stato adottato il regime speciale. Tant’è che il legislatore non perde mai occasione di ribadire che: in ogni caso, non si provvede al rimborso di quanto già versato.

Tale lettura, poi, trova inconfutabile conferma nel paragrafo 6, della circolare menzionata:

*“Si precisa, infine, che nelle ipotesi in cui i termini di presentazione risultino scaduti, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fruire del regime in esame per i restanti periodi di imposta del quinquennio agevolabile, con le modalità suesposte, applicando il regime in base alle disposizioni in vigore nel periodo di imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia (esempio, con detassazione del 50% se ha trasferito la residenza fiscale nel 2018).*

*Pertanto, un lavoratore autonomo che ha trasferito la residenza fiscale in Italia nel periodo di imposta 2017, se non ha dato evidenza dell’agevolazione nella relativa dichiarazione dei redditi e in quella relativa al periodo di imposta successivo (2018), i cui termini sono scaduti, non può fruire dell’agevolazione per dette annualità. Diversamente, con riferimento ai periodi di imposta dal 2019 al 2021, può fruire dell’agevolazione dandone evidenza nelle relative dichiarazioni dei redditi.”*

È, quindi, di tutta evidenza l’inciampo in cui è incorsa la Direttrice Centrale nell’interpello qui oggetto di esame, posto che, se da un lato – di sicuro – non è possibile usufruire (contemporaneamente, per lo stesso periodo di imposta) sia del Regime Forfettario che del Regime Impatriati, dall’altro è parimenti innegabile che il lavoratore autonomo in questione potrà applicare il Regime Impatriati in uno qualunque degli anni relativi al primo quinquennio, indipendentemente dal fatto che in qualcuno degli stessi non ne abbia usufruito per qualsivoglia motivo (volontariamente o involontariamente).

# 33.

# Interpello 321 / 2022

Oggetto: Regime speciale per lavoratori impatriati - esercizio opzione per ulteriore quinquennio italiani non iscritti all'Aire

**QUESITO**

L'Istante, con doppia cittadinanza, italiana e serba, in possesso di titolo di laurea in giurisprudenza conseguito presso l'Università di Belgrado, dichiara di aver iniziato la sua carriera lavorativa presso una Banca, con sede a Belgrado, in data 1° febbraio1999. Nel 2008 ha sposato un cittadino di nazionalità italiana regolarmente iscritto all'AIRE, con il quale ha vissuto a Belgrado fino al 2016 ed in data 20 agosto 2010 è nata la figlia.

A decorrere dal 4 luglio 2016, l'Istante è stata distaccata in Italia, presso la Banca X per svolgere la mansione di "HR Senior Specialist". A seguito del distacco e nell'ottica di stabilire la propria residenza in Italia, l'Istante ha presentato, in data 12luglio 2016, richiesta di permesso di soggiorno e, in data 10 novembre 2016, richiesta di iscrizione all'Anagrafe della popolazione residente.

Alla scadenza del contratto di distacco, considerata l'elevata qualificazione e specializzazione acquisita dall'Istante, la società italiana distaccataria le ha offerto una posizione lavorativa in qualità di "Responsabile Compensation & International Mobility" con un contratto a tempo indeterminato. L'Istante, dopo aver rassegnato le dimissioni dall'incarico svolto in Serbia, ha accettato la proposta, formalizzando un nuovo ed autonomo contratto e avviando la propria attività lavorativa stabilmente in Italia a partire dal 1° luglio 2018.

In data 22 gennaio 2018, l'Istante ha prestato giuramento dinanzi all'Ambasciata d'Italia a Belgrado dove aveva presentato domanda di cittadinanza (2013), con successiva trascrizione del relativo decreto del Ministro dell'Interno negli appositi registri del Comune di Milano in data 26 giugno 2018.

A decorrere dall'anno 2017 e per i cinque successivi, ha beneficiato del regime dei lavoratori impatriati ai sensi dell'art. 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

Ciò posto, l'Istante chiede chiarimenti in ordine alla possibilità di accedere all'opzione prevista dall'articolo 1, comma 50, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, alfine di fruire del regime speciale per lavoratori impatriati, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015, per l'ulteriore quinquennio 2022 - 2026considerato che:

* + Nel periodo antecedente al trasferimento della residenza fiscale in Italia, l'Istante non era iscritta all'AIRE in quanto cittadina extra-comunitaria in attesa di cittadinanza Italiana, richiesta al consolato italiano di Belgrado e non soggetta all'obbligo di iscrizione AIRE previso per i soli cittadini italiani;
  + Ha fruito a decorrere dall'anno 2017 del regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147;
  + A decorrere dal 23 gennaio 2018 l'Istante ha conseguito la cittadinanza italiana;
  + Ha una figlia minorenne a carico.

In particolare, l'Istante chiede chiarimenti in merito al requisito di iscrizione all'AIRE al fine della fruizione dell'opzione da parte di cittadini italiani, per l'applicabilità al caso concreto e personale dell'estensione del beneficio per ulteriori cinque periodi d'imposta a decorrere dal 1° gennaio 2022.

**PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 5, comma 1, del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (convertito nella legge 28 giugno 2019, n. 58, di seguito "decreto Crescita") ha modificato alcuni dei requisiti soggettivi ed oggettivi per l'accesso al regime speciale per lavoratori impatriati di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147,incrementato le percentuali di riduzione dell'imponibile fiscale dei redditi agevolabili e previsto, al verificarsi di determinate condizioni, l'estensione per un ulteriore quinquennio del periodo agevolabile.

Le modifiche normative al citato articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015, operate dall'articolo 5 del decreto Crescita, in vigore dal 1° maggio 2019, trovano applicazione, ai sensi del comma 2 del citato articolo 5 del medesimo decreto, come modificato dall'articolo 13-ter, comma 1, del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124,convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, «*a partire dal periodo d'imposta incorso, ai soggetti che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147*».

Con riferimento a tali modifiche, applicabili ai soggetti che trasferiscono la residenza fiscale nel territorio dello Stato a decorrere dal 30 aprile 2019, sono stati forniti chiarimenti interpretativi con circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020.

In particolare, la predetta circolare ha chiarito che con l'articolo 16, comma 3-bisdel decreto legislativo n. 147 del 2015, come inserito dall'articolo 5, comma 1, lettera c) del decreto Crescita, il legislatore ha introdotto un'estensione temporale del beneficio fiscale ad ulteriori cinque periodi di imposta, con tassazione nella misura del 50 per cento del reddito imponibile, in presenza di specifici requisiti quali, alternativamente:

* + Avere almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo

Oppure

* + Acquistare di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia direttamente da parte del lavoratore oppure da parte del coniuge, del convivente o dei figli, anche in comproprietà. Tale ultima ipotesi deve realizzarsi «successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento».

La percentuale di tassazione dei redditi agevolabili prodotti nel territorio dello Stato negli ulteriori cinque periodi d'imposta si riduce al 10 per cento se il soggetto ha almeno tre figli minorenni o a carico.

Successivamente l'articolo 1, comma 50, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (Legge di Bilancio 2021) ha inserito nel detto articolo 5 del decreto Crescita, il comma2-bis, al fine di consentire l'applicazione della misura di cui al comma 1, lett. c) (estensione per un ulteriore quinquennio della fruizione del regime speciale per lavoratori impatriati), anche a coloro «*che siano stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o che siano cittadini di Stati membri dell'Unione europea, che hanno già trasferito la residenza prima dell'anno 2020 e che alla data del 31 dicembre2019 risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo14 settembre 2015, n. 147*».

La richiamata norma della Legge di Bilancio 2021 ha stabilito che possono fruirne, mediante l'esercizio di un'apposita opzione, le persone fisiche che:

* + Durante la loro permanenza all'estero sono state iscritte all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) ovvero sono cittadini di Stati membri dell'Unione europea;
  + Hanno trasferito la residenza fiscale in Italia prima del 2020;
  + Già beneficiavano del regime speciale per i lavoratori impatriati alla data del 31dicembre 2019.

L'opzione si perfeziona con il pagamento di un importo pari al:

10 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo agevolabili prodotti nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se al momento di esercizio della stessa il lavoratore soddisfa, alternativamente, specifici requisiti: ha almeno un figlio minorenne (anche in affido preadottivo) ovvero è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia dopo il trasferimento, nei dodici mesi precedenti o entro diciotto

* 1. mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito, senza applicazione di sanzioni;
  2. al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo agevolabili prodotti nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se in tale momento il lavoratore ha almeno tre figli minorenni (anche in affido preadottivo) e diventa proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia dopo il trasferimento, nei dodici mesi precedenti o entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena - anche in tal caso - la restituzione del beneficio, senza applicazione di alcuna sanzione.

In entrambi i casi, «*l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà*».

Le modalità di esercizio dell'opzione in esame sono state individuate con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021, prot. n. 60353.

Per effetto della lettura congiunta della disposizione che consente l'esercizio dell'opzione soltanto ai soggetti «che hanno già trasferito la residenza prima dell'anno2020» e di quella che preclude tale possibilità a coloro che si sono trasferiti a decorrere dal 30 aprile 2019, l'estensione per un ulteriore quinquennio della fruizione del regime speciale per lavoratori impatriati di cui all'articolo 5, comma 2-bis del decreto Crescita, risulta, di fatto, riservata a coloro che hanno acquisito la residenza fiscale italiana prima del 30 aprile 2019 (sempreché al 31 dicembre 2019 risultino beneficiari del regime agevolato).

Si rileva, inoltre, che l'articolo 1, comma 50, della legge di Bilancio 2021restringe la platea dei potenziali fruitori dell'opzione. Infatti, benché beneficiari al 31dicembre 2019 del regime speciale per lavoratori impatriati, sono in ogni caso esclusi dalla possibilità di esercizio dell'opzione:

* + Coloro che non sono stati iscritti all'AIRE;
  + I cittadini extra-comunitari anche se beneficiari del regime speciale per lavoratori impatriati.

Con riferimento al caso di specie, si ritiene che l'Istante, cittadina extra-comunitaria che, nel periodo antecedente al trasferimento della residenza in Italia, non era iscritta all'AIRE (avendo acquisito la cittadinanza italiana nel 2018, dopo essersi trasferita in Italia nel 2017), non sia in possesso dei requisiti per esercitare l'opzione di cui al citato articolo 1, comma 50, della legge n. 178 del 2020.

# Appendice: Le circolari dell’agenzia delle entrate

Circolare n. 17 del 23/05/2017

Regimi agevolativi per persone fisiche che trasferiscono la residenza fiscale in Italia - Articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, ricercatori e docenti - Articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 lavoratori impatriati - Articolo 24-bis del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia - Chiarimenti interpretativi

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/297873/Circolare+n.+17+del+23+maggio+2017_CIRCOLARE+REGIMI+AGEVOLATIVI+PER+PERSONE+FISICHE+CHE+TRASFERISCONO+LA+RESIDENZA+FISCALE+IN+ITALIA+-REGISTRO+CIRCOLARI.0000017.23-05-2017-U+%282%29.pdf/8c361223-0cf1-b41b-be4a-db33664d5855>

Circolare n. 33 del 28/12/2020

Regime speciale per lavoratori impatriati - Articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, come modificato dall’articolo 5 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 e successive modificazioni. Chiarimenti interpretativi.

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/2957155/Circolare+n.+33+del+28122020.pdf/e22ac901-2a2c-e580-5516-9b2725a760b3>