

Risposta n. 152/2024

OGGETTO: Regime speciale per lavoratori impatriati – Rientro in Italia svolgendo un tirocinio per il quale è riconosciuta un'indennità di partecipazione

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante*, cittadino italiano, dichiara:

- di essere stato residente all'estero (Germania) dove ha lavorato presso un'azienda tedesca da maggio 2020 ad agosto 2023;
- di essere iscritto ad un master presso un'Università in Italia, da settembre 2023 a metà aprile 2024.

In risposta alla richiesta di documentazione integrativa, l'*Istante* ha precisato che:

- «*l'Università promuove tirocini quali complemento della formazione accademica*», pertanto, nell'ambito dell'attività formativa del *master*, dal 10 giugno al

31 agosto 2024, svolge un tirocinio presso un'azienda italiana ricevendo «*indennità di partecipazione a carico del soggetto ospitante: 2500 € (importo mensile lordo)*»;

- «*i tirocini non costituiscono rapporti di lavoro, ma sono periodi di formazione e di orientamento al lavoro*» e «*l'Azienda si impegna ad accogliere il soggetto [...] per fini formativi*».

Ciò posto, l'Istante chiede se può applicare il *regime speciale per lavoratori impatriati* di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene di avere i requisiti per accedere al *regime speciale per lavoratori impatriati*, di cui all'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015, come modificato dall'articolo 5 del decreto legge 30 aprile 2019 n. 34.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. decreto *Internazionalizzazione*) ha introdotto il "*regime speciale per lavoratori impatriati*". Per fruire del predetto *regime speciale* è necessario, ai sensi del comma 1, che il lavoratore:

a) trasferisca la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

b) 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;

c) svolga l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

L'agevolazione in esame è fruibile dai contribuenti per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui trasferiscono la residenza fiscale in Italia, ai sensi del citato articolo 2 del TUIR, e per i quattro periodi di imposta successivi (cfr. articolo 16, comma 3, decreto legislativo n. 147 del 2015).

Il citato articolo 16 del decreto *Internazionalizzazione* è stato abrogato dall'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 (recante "*Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale*") che sostituisce il regime previgente le cui disposizioni, tuttavia, continuano a trovare applicazione nei confronti dei contribuenti che hanno trasferito la residenza anagrafica in un comune del territorio italiano entro il 31 dicembre 2023.

Puntuali chiarimenti in ordine al *regime speciale* di cui al citato articolo 16 sono stati forniti con le circolari n. 17/E del 23 maggio 2017 e n. 33/E del 28 dicembre 2020, nonché con numerose risposte ad interpello pubblicate consultabili nell'apposita sezione presente nel sito dell'Agenzia delle entrate (www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli).

In particolare, la citata circolare n. 33/E del 2020, paragrafo 1, precisa che sono agevolabili i redditi di lavoro dipendente e assimilati, i redditi di lavoro autonomo, che derivano dall'esercizio di arti e professioni di cui all'articolo 53 del TUIR, svolte sia in forma individuale che associata, prodotti nel territorio dello Stato, nonché i redditi di impresa prodotti dall'imprenditore individuale.

Per ciascuna categoria di reddito, determinata secondo i criteri propri delle previsioni normative recate dal testo unico delle imposte sui redditi, sono agevolabili ai

fini del regime speciale per lavoratori impatriati solo quelli derivanti da attività di lavoro svolte dal soggetto prevalentemente nel territorio italiano.

Come chiarito con la citata circolare n. 17/E del 2017 (cfr. Parte II, paragrafo 3.1), dal tenore letterale della norma istitutiva del regime speciale si evince che *«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. L'attività lavorativa si considera iniziata, [...] se trattasi di lavoro dipendente, 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»*.

Come ribadito, inoltre, con la circolare n. 33/E del 2020 (cfr. paragrafo 1) *«Dal tenore letterale della norma si evince, altresì, che, 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 sopra richiamato collegamento)»*.

Dal quadro normativo e di prassi sopra delineato emerge che le disposizioni in commento sono finalizzate ad agevolare i redditi derivanti dallo svolgimento di un'attività lavorativa in Italia da parte di soggetti che vi trasferiscono la residenza fiscale.

Sono da ritenersi, pertanto, escluse dall'agevolazione, in via generale, le somme che non sono corrisposte a fronte della prestazione di una "attività lavorativa" svolta nel territorio dello Stato da parte del percipiente quali, ad esempio, le borse di studio corrisposte ai fini di studio o di addestramento professionale (tirocinio e/o stage) che non derivano da un rapporto di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante. Tali somme, ancorché comprese tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, sono comunque escluse dal *regime speciale* in quanto derivanti dallo svolgimento di attività formative e non dallo svolgimento di un'attività lavorativa.

Nel caso esame, posto che l'*Istante* non è rientrato in Italia per iniziare un'attività lavorativa ma per frequentare un "*master MBA*" nel cui ambito sono previsti «*tirocini quali complemento della formazione accademica*» che «*non costituiscono rapporti di lavoro, ma sono periodi di formazione e di orientamento al lavoro*» non può applicare il *regime speciale per lavoratori impatriati*.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE
(firmato digitalmente)