



IL REGIME FISCALE PER LAVORATORI IMPATRIATI: PROFILI APPLICATIVI

Avv. Domenico Antonio Multari

Studio CAP

Il regime speciale per lavoratori «impatriati»

E' stato introdotto con l'art.16 del Decreto Internazionalizzazione (D.Lgs. n.147/2015) ed è stato oggetto di successive modifiche tra le quali la ridefinizione, con il Decreto Crescita (D.L. n.34/2019 convertito con modificazioni dalla Legge n.58/2019), dei requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale a decorrere dal periodo d'imposta 2020; tra le principali novità l'incremento della percentuale di abbattimento dell'imponibile fiscale dei redditi agevolabili dal 50% al 70% e l'estensione dell'agevolazione per un ulteriore quinquennio in determinati casi.

Tale regime prevede, a determinate condizioni, l'abbattimento per un quinquennio fino al 90% dell'imponibile fiscale di alcune categorie di redditi prodotti nel territorio dello Stato da persone fisiche che vi trasferiscano la propria residenza fiscale. E' possibile estendere l'applicazione del regime per un ulteriore quinquennio beneficiando di una percentuale di abbattimento dell'imponibile fiscale fino ad un massimo del 50%.

L'Agenzia delle Entrate ha principalmente fornito chiarimenti in merito a tale regime agevolativo inizialmente con la Circolare n.17/E del 23.05.2017 ed in seguito con la Circolare n.33/E del 28.12.2020. Ulteriori chiarimenti sono rinvenibili nelle risposte agli interpelli presentati dai contribuenti.

REQUISITI SOGGETTIVI

1. Secondo quanto previsto dal comma 1 dell'art.16 del D.Lgs.n.147/2015 il regime si applica al «lavoratore» che:

- Trasferisce la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.
- Non è stato residente in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento.
- Si impegna a risiedere in Italia per almeno due anni.
- Svolge attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

REQUISITI SOGGETTIVI

2. Inoltre, secondo quanto previsto dal comma 2 del medesimo art.16, possono accedere al beneficio in questione (Circ.n.33/E del 28.12.2020, par.1):

- i cittadini UE o di Stato extra UE 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 che:
 - siano 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.
- Anche in questi casi, seppur in assenza di espressa previsione al riguardo nel comma 2, si ritiene sia sufficiente la residenza all'estero per due periodi d'imposta (Circ.n.33/E del 28.12.2020, par.1). E' in ogni caso necessario l'impegno a risiedere in Italia per almeno due anni.

3. Tra i beneficiari del regime impatriati figurano anche gli sportivi professionisti che possono accedervi previo versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile (art.16, commi 5-quater e 5-quinquies, D.Lgs.n.147/2015); per sportivi dilettanti si applica la disciplina "ordinaria" di cui all'art.16 D.Lgs.n.147/2015.

IL REQUISITO DELLA RESIDENZA ESTERA IN CASO DI MANCATA ISCRIZIONE ALL'AIRE

- I cittadini italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere al regime impatriati purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per almeno 2 anni (Art.16, comma 5ter, D.Lgs. n.147/2015).
- L'Agenzia delle Entrate (Circ.n.33/E del 28.12.2020, par.5) ha chiarito che «tale disposizione consente ai soggetti che non risultano iscritti all'AIRE (o che vi risultano iscritti per un periodo inferiore a quello richiesto dall'articolo 16) di comprovare il periodo di residenza all'estero sulla base delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, al fine di evitare che restino esclusi dall'agevolazione i contribuenti che, pur avendo effettivamente trasferito la propria residenza all'estero, non abbiano provveduto a cancellarsi dall'anagrafe nazionale della popolazione residente o vi abbiano provveduto tardivamente».
- Sebbene dal dettato del comma 5ter in questione si evinca che tale disposizione è specificatamente indirizzata ai «cittadini italiani» non iscritti all'AIRE, l'AdE, stante la ratio della norma, ritiene (Circ.n.33/E del 28.12.2020, par.5) che **anche** 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».

REQUISITI OGGETTIVI

- Sono agevolabili i seguenti redditi prodotti in Italia:
 - redditi di lavoro dipendente ed assimilati a quelli di lavoro dipendente,
 - redditi di lavoro autonomo,
 - redditi d'impresa (questi a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019) unicamente se prodotti da persona fisica mediante esercizio della propria attività lavorativa in regime d'impresa (Circ.n.33/E del 28.12.2020, par.1).
- Collegamento tra trasferimento residenza ed inizio/svolgimento di attività lavorativa in Italia:
 - *«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 (comunque entro il quinquennio agevolabile). 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) (Circ.n.33/E del 28/12/2020, par.1)».*
 - Possono accedere al beneficio: **i)** coloro che **già** svolgono attività lavorativa in Italia beneficiando del regime dal periodo d'imposta di acquisizione della residenza fiscale e **ii)** coloro che *«trasferiscono la residenza in Italia **prima ancora** di iniziare lo svolgimento di una attività lavorativa, a condizione che sia ravvisabile un collegamento tra i due eventi»* (Circ.n.17/E del 23/05/2017, par.3.1, Parte II).
 - *«L'attività lavorativa si considera iniziata, se trattasi di lavoro autonomo, alla data risultante dalla dichiarazione di inizio attività ai sensi dell'articolo 35 del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633; 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 (Circ.n.17/E del 23/05/2017, par.3.1, Parte II)».*

Il regime «impatriati» (Art.16 D.LGS.n.147/2015)

DURATA E MISURA DELL'AGEVOLAZIONE (ABBATTIMENTO DELL'IMPONIBILE)		
DURATA	5 ANNI (a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento)	ULTERIORI 5 ANNI
<p>MISURA AGEVOLAZIONE (Percentuale abbattimento imponibile) [per redditi di lavoro autonomo e d'impresa l'importo complessivo dell'agevolazione - data dalla differenza tra le imposte che sarebbero state pagate ordinariamente e le imposte effettivamente pagate - non può superare euro 200.000,00 in tre anni ex Art.8bis D.L.n.148/2017].</p>	<p>70% agevolazione ordinaria.</p> <p>90% per trasferimenti in Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia.</p> <p>50% per i rapporti di lavoro di sportivi professionisti indipendentemente dalla regione di impatrio (l'esercizio dell'opzione per il regime agevolato implica il versamento di un contributo pari allo 0,50% della base imponibile). Si segnala approvazione «emendamento Nannicini» con il quale è stata prevista una soglia reddituale di accesso all'agevolazione elevata ad un importo pari o superiore al milione di euro e l'introduzione del limite minimo dei 20 anni di età.</p>	<p>50% in caso di :</p> <p>i) lavoratori con almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affido preadottivo o</p> <p>ii) acquisto 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, successivamente al trasferimento o nei 12 mesi ad esso antecedenti (Circ.n.33/E del 28/12/2020, par.3).</p> <p>90% in caso di lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo (non per rapporti di lavoro di sportivi professionisti).</p>

MODALITA' DI FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Secondo quanto chiarito nella Circ.n.33/E del 28/12/2020, par.6:

- *«Il lavoratore deve presentare una richiesta scritta al datore di lavoro, il quale 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. 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 va indicato già nella misura ridotta».*
- *«I lavoratori autonomi, invece, 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. Il professionista è tenuto, in tale ultimo caso, a presentare a ciascun committente una richiesta scritta, così che il committente, all'atto del pagamento del corrispettivo, opera la ritenuta del 20 per cento sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile».*
- *«Si precisa che nelle ipotesi in cui l'impatriato non abbia formulato alcuna richiesta al proprio datore di lavoro nel periodo di imposta in cui è avvenuto il rimpatrio, né ne abbia dato 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. Al riguardo, si fa presente che 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**, ad esempio nel Modello 730 presentato nei termini, **potrà avvalersene presentando nei termini ordinari il Modello Redditi Persone Fisiche (c.d. "correttiva nei termini")**».*
- *«Al fine della fruizione dell'agevolazione in commento, **possono presentare la dichiarazione c.d. tardiva** i contribuenti che, per scelta o per errore, non hanno presentato la dichiarazione dei redditi entro la scadenza, indicando i redditi agevolabili in misura ridotta».*

ALCUNI CASI PARTICOLARI

Alcuni delle fattispecie particolari oggetto dei chiarimenti fornito al par.7 della Circ.n.33/E del 28/12/2020:

- Incompatibilità tra regime forfetario e quello degli impatriati: il contribuente che rientri in Italia per svolgere un'attività di lavoro beneficiando del regime forfetario **non** potrà avvalersi del regime «impatriati» (par.7.11).
- Luogo e momento di trasferimento della residenza in Italia: rileva e vincola **il luogo** di acquisizione della residenza **al momento** dell'impatrio (par.7.10).
- 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 (par.7.12)».*
- Bonus nell'ultimo anno di fruizione del regime agevolato ma percepito in annualità successive: *«Le remunerazioni sotto forma di bonus sono riconducibili alla categoria dei redditi da lavoro dipendente...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 citato regime agevolato razione temporis (par.7.9)».*

IL RIENTRO A SEGUITO DI DISTACCO ALL'ESTERO

- Rientro a seguito di distacco all'estero: possibilità di avvalersi del beneficio in caso di «nuova» attività (Circ.n.33/E del 28/12/2020 par.7.1).
- *«La circolare n.17/E del 23.05.2017, ha precisato i requisiti e le modalità di accesso al regime di favore 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 articolo 16 in considerazione della situazione di continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia. Con successiva risoluzione n. 76/E del 5 ottobre 2018, è stato chiarito che tale posizione restrittiva, 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».*
- «Nuova» attività lavorativa=nuovo accordo contrattuale e ruolo aziendale differente rispetto a quello originario e salvo se sia comunque ravvisabile un rientro in una situazione di sostanziale continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia.
- Indici di continuità sostanziale: **i)** riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale; **ii)** riconoscimento dell'anzianità dalla data di prima assunzione; **iii)** assenza di periodo di prova; **iv)** clausole volte a non liquidare ratei di tredicesima/quattordicesima né il TFR maturati alla data di sottoscrizione del nuovo accordo contrattuale; **v)** clausole che prevedano che alla fine del distacco il lavoratore sarà reinserito nell'organizzazione del datore di lavoro distaccante con l'applicazione di termini e condizioni di lavoro in vigore prima del distacco.

IL RIENTRO A SEGUITO DI DISTACCO ALL'ESTERO ALCUNE RECENTI RISPOSTE AD INTERPELLO

Casistica 2022		
Fattispecie	Accesso agevolazione	Riferimento di prassi
Dipendente distaccato presso consociata estera dalla quale viene poi assunto con contratto di lavoro di diritto locale. Rientro presso distaccataria italiana con nuovo contratto.	SI. Irrilevanza pregressa attività lavorativa all'estero sulla base di rapporti contrattuali locali con società appartenenti al medesimo Gruppo.	Risposta a interpello 17.02.2022 n.85.
Rientro di dipendente distaccato all'estero contestualmente all'assunzione.	NO. Continuità originarie condizioni contrattuali.	Risposta a interpello 17.03.2022 n.119.
Dipendente distaccato presso consociata FR che rientra presso altra società del medesimo gruppo oggetto di radicale ristrutturazione.	NO Mancanza di discontinuità lavorativa nonostante assegnazione nuovo ruolo. Continuità originarie condizioni contrattuali.	Risposta a interpello 28.03.2022 n.159.

DATORE DI LAVORO NON RESIDENTE

- Datore di lavoro non residente: *«in presenza di tutti i requisiti previsti dalla norma agevolativa in commento, 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). 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 (Circ.n.33/E del 28/12/2020 par.7.5)».*
- Potenziale S.O.: *«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'art.162 del TUIR. In tal caso, il regime in commento non si estende al reddito d'impresa imputabile al datore di lavoro estero, che sarà, pertanto assoggettato a tassazione ordinaria (Circ.n.33/E del 28/12/2020 par.7.5)»*

DATORE DI LAVORO NON RESIDENTE

Casistica 2022

Fattispecie	Accesso agevolazione	Riferimento di prassi
Prestazione di lavoro dipendente in smart working dall'Italia per conto di datore di lavoro estero.	SI	Risposta a interpello 31.01.2022 n.55
Prestazione di lavoro dipendente in modalità remote working da regione del sud Italia per conto di datore di lavoro estero.	SI	Risposta a interpello 25.03.2022 n.157
Dirigente di una società multinazionale che intende trasferire la propria residenza fiscale in Italia per svolgere in modalità remote working l'attività lavorativa a favore del proprio datore di lavoro estero.	SI	Risposta a interpello 08.04.2022 n.186
Rientro in Italia di un medico con attività svolta in modalità smart working alle dipendenze di un datore di lavoro estero oltre che ulteriore attività lavorativa occasionale non dipendente in USA.	SI	Risposta a interpello 27.04.2022 n.223
Prestazione lavorativa alle dipendenze di un datore di lavoro svizzero parzialmente svolta in Italia in telelavoro	SI	Risposta a interpello 07.01.2022 n.3

Contestazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria

➤ DECADENZA:

- Secondo quanto previsto dall'art.3 del DM 26.05.2016: *«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».*
- Circa il computo del biennio, dagli esempi fatti nella Circolare 17/E del 23.05.2017, parte II, par.3.6, sembra che debba essere effettuato tenendo in considerazione il periodo di permanenza in Italia fiscalmente rilevante (183 giorni).

➤ DISCONOSCIMENTO ad altro titolo del diritto a beneficiare del regime agevolato:

- Contestazione della sussistenza dei presupposti per beneficiare dell'agevolazione.
- Recupero del beneficio con relativi interessi.
- Applicazione sanzioni.

aiga

**ASSOCIAZIONE ITALIANA
GIOVANI AVVOCATI**

Sezione di Bologna

GRAZIE PER L'ATTENZIONE

Avv. Domenico Antonio Multari

Studio CAP