

Circolare n. 3 del 2 febbraio 2020

Oggetto: Regime speciale per lavoratori impatriati ex Articolo 16 del Decreto Legislativo n. 147 del 14 settembre 2015 *“Disposizioni recanti misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese”*.

Con la presente comunicazione desideriamo informarVi sul regime fiscale applicabile ai cd. soggetti impatriati di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 (c.d. Decreto Internazionalizzazione) e alle recenti modifiche intervenute ad opera della Legge di Bilancio 2021.

La presente Circolare ha carattere puramente divulgativo, non è espressiva di analisi interpretative, né di pareri su specifiche fattispecie e analizza sinteticamente alcune delle disposizioni che si ritengono di maggior interesse.

1.	PREMESSA	2
2.	AMBITO APPLICATIVO	2
2.1	<i>Non essere stati residenti in Italia per due periodi di imposta precedenti il rientro e permanere per almeno due anni.</i>	4
2.2	<i>Svolgere l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano</i>	4
3.	MISURA, DURATA E AMBITO TEMPORALE DI APPLICAZIONE	5
3.1	<i>Figlio minorenni o a carico</i>	6
3.2	<i>Acquisto unità immobiliare</i>	6
4.	MODALITÀ DI FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE	6
5.	CASI PARTICOLARI	8
5.1	<i>Contribuenti che rientrano a seguito di distacco all'estero</i>	8
5.2	<i>Lavoro subordinato svolto a bordo di navi ed aeromobili in traffico internazionale</i>	8

1. PREMESSA

L'art. 16 del D.lgs. n. 147 del 14 settembre 2015 (cosiddetto "Decreto Internazionalizzazione"), pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 132 dell'8 giugno 2016, disciplina il regime fiscale dei lavoratori "impatriati" in Italia.

Il regime agevolato ha subito modifiche con l'introduzione dell'art. 5 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34, "Decreto Crescita", convertito in legge il 28 giugno 2019 n. 58 e pubblicato nella Gazzetta Ufficiale il 29 giugno 2019, n. 151. Le principali modifiche apportate riguardano l'abbattimento dell'imponibile fiscale dei redditi agevolabili dal 50 al 70 per cento e l'estensione per un ulteriore quinquennio del periodo agevolabile in alcune ipotesi previste dalla legge.

Ulteriori modifiche sono state apportate dalle seguenti norme di legge:

- Art. 13 ter del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124, convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, pubblicata in Gazzetta Ufficiale 24 dicembre 2019, n. 301 (Decreto Fiscale): riduzione dell'imponibile fiscale dal 50 al 70 anche per i soggetti rientrati in Italia dal 30 aprile 2019.
- Art. 1 comma 50 della Legge 30 dicembre 2020 n. 178, pubblicata sul Supplemento Ordinario n. 46 alla Gazzetta Ufficiale della Repubblica n. 322 del 30 dicembre 2020 (Legge di bilancio 2021): allungamento temporale del regime fiscale agevolato dei lavoratori impatriati anche ai soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia prima dell'anno 2020 e che, alla data del 31 dicembre 2019, risultano beneficiari del regime di favore sopra menzionato. Essi possono optare per l'estensione di ulteriori 5 periodi d'imposta previo versamento di un importo pari al 10% o al 5% dei redditi agevolati, secondo il numero di figli minori e in base alla proprietà di un immobile in Italia. Tale disposizione non si applica per gli sportivi professionisti e le modalità di esercizio dell'opzione dovranno essere definite con provvedimento dall'Agenzia delle Entrate.

Sul regime agevolato degli impatriati, l'Agenzia delle Entrate ha emesso diverse circolari esplicative¹, alle quali faremo riferimento nel prosieguo.

2. AMBITO APPLICATIVO

L'art. 16 comma 1 del d.lgs. 147/2015 afferma 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

¹ Circolare n. 17/E del 23 maggio 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" e Circolare n. 33/E del 28 dicembre 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."

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."*

Il regime agevolato pertanto, si applica ai soggetti "lavoratori" che:

- trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato²;
- non sono stati residenti in Italia nei due periodi di imposta precedenti al trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;
- svolgono la loro attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Risultano essere agevolabili i redditi di lavoro dipendente e assimilati ed i redditi di lavoro autonomo³, che derivano dall'esercizio di arti e professioni, svolte sia in forma individuale che associata prodotti nel territorio dello Stato⁴. Pertanto, si considerano esclusi i redditi prodotti dalle società di persone e imputati ai singoli soci in proporzione alla loro quota di possesso, i redditi prodotti dalle società a responsabilità limitata a "ristretta base proprietaria" i cui soci sono persone fisiche.

Il beneficio viene posto in essere qualora ci sia il collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia e l'inizio di un'attività lavorativa. Attraverso questo collegamento, potranno beneficiare dell'agevolazione anche tutti gli altri redditi derivanti da attività lavorative intraprese in periodi di imposta successivi al rientro. Per esempio, un soggetto che si trasferisce in Italia nel 2021, iniziando nel suddetto periodo d'imposta un'attività di lavoro dipendente, potrà usufruire, sempre in presenza di tutti i requisiti previsti dalla legge, dell'agevolazione anche su redditi di lavoro autonomo prodotti dal 2023. Il beneficio spetterà su entrambi i redditi fino al 2025 compreso.

Analizziamo il secondo e il terzo requisito necessari per poter accedere al regime agevolato.

² 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 la residenza (dimora abituale) o il domicilio (sede principale dei propri affari e interessi) ai sensi del codice civile.

³ Non si applica l'agevolazione ai soggetti lavoratori autonomi che beneficiano del regime forfetario.

⁴ Per individuare i redditi prodotti in Italia 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.

2.1 Non essere stati residenti in Italia per due periodi di imposta precedenti il rientro e permanere per almeno due anni.

Si considerano fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche che risultano essere iscritte nell'anagrafe nazionale della popolazione residente o che hanno il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato per almeno 183 giorni (184 in caso di anno bisestile).

Con il Decreto Crescita si è previsto per i soggetti residenti all'estero, ma non iscritti all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE)⁵, di poter usufruire del beneficio fiscale purché la loro residenza, in un altro Stato, sia stabilita sulla base delle Convenzioni contro le doppie imposizioni⁶.

2.2 Svolgere l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano

Il requisito dell'attività lavorativa prevalentemente svolta nel territorio italiano deve essere verificato in relazione a ciascun periodo d'imposta e risulta essere soddisfatto quando l'attività lavorativa risulta prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno. In caso di successivi rapporti di lavoro, il requisito della prevalenza deve essere verificato tenendo conto dell'attività lavorativa nell'intero periodo di imposta.

Nel computo dei 183 giorni rientrano anche i giorni di ferie, le festività e i riposi settimanali; invece, non devono essere computati i giorni di trasferta di durata superiore a 183 giorni o il distacco all'estero.

Se il lavoratore non rispetta questo requisito, pur essendo fiscalmente residente in Italia, non potrà usufruire del beneficio e sarà, pertanto, soggetto a tassazione ordinaria sull'intera base imponibile.

Nel caso in cui, il requisito sussistesse solo per alcuni periodi di imposta compresi nel quinquennio per il quale è possibile fruire del beneficio, il lavoratore potrà fruirne solo per gli anni in cui il requisito è soddisfatto, gli altri anni concorreranno, comunque, al computo del quinquennio⁷.

Qualora l'attività lavorativa risulti prevalentemente prestata in Italia, i redditi agevolabili potranno comprendere anche le somme corrisposte per l'attività di lavoro prestata in trasferta all'estero, se di durata inferiore a 183 giorni nel periodo d'imposta.

⁵ Gli effetti della dichiarazione relativa al trasferimento della residenza da un Comune Italiano, resa all'ufficio consolare competente, decorrono dalla data di presentazione della stessa, qualora non sia stata già resa la dichiarazione di trasferimento di residenza all'estero presso il Comune di ultima residenza.

⁶ La norma prevista dal Decreto Crescita si applica sia a coloro che hanno trasferito la residenza a partire dal 2020 ma anche a coloro che l'hanno trasferita entro il periodo di imposta 2019.

⁷ Per esempio, se il lavoratore risiede fiscalmente in Italia dal 2017 (fruitore del beneficio dal medesimo anno) e nel 2018 viene inviato all'estero in trasferta per 200 giorni, per tale anno non potrà fruire dell'agevolazione neanche per il reddito riferibile all'attività lavorativa prestata in Italia. Potrà continuare a fruire dell'agevolazione per gli anni successivi (2019-2020-2021) se sussisteranno i requisiti richiesti dalla norma.

Possono ugualmente accedere all'agevolazione, purché in presenza di tutti i requisiti di legge, 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 siano stranieri non residenti.

3. MISURA, DURATA E AMBITO TEMPORALE DI APPLICAZIONE

I redditi agevolabili concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 30 per cento per tutti i soggetti che hanno trasferito la loro residenza fiscale in Italia a partire dal 30 aprile 2019.

Il regime ha carattere temporaneo e risulta applicabile per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia e per i quattro periodi di imposta successivi.

Nel caso in cui si decidesse di trasferire la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia, la percentuale dal 30 per cento si ridurrebbe al 10 per cento del reddito di lavoro dipendente e assimilati, di lavoro autonomo o di impresa prodotti nel territorio dello Stato (detassazione al 90 per cento). La detassazione al 90 per cento non spetta ai soggetti che, rientrando in Italia in un Comune situato in una Regione diversa da quelle indicate, decidessero successivamente di trasferire la loro residenza in una delle regioni sopra indicate. Ciò che rileva ai fini dell'accesso al regime agevolato di maggior favore è il luogo di acquisizione della residenza al momento dell'impatrio.

L'art. 5, comma 1, lettera c) del Decreto Crescita afferma che: *“Le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta ai lavoratori con almeno un figlio minorenni 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.”*

3.1 Figlio minorenni o a carico

L'estensione di ulteriori 5 anni del regime agevolativo è riconosciuto ai soggetti che hanno almeno un figlio minorenni e/o a carico, anche in affidamento preadottivo, nato prima del trasferimento in Italia o successivamente ma entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione.

L'agevolazione relativa all'estensione non si perde qualora il figlio minorenni, successivamente al rientro, diventi maggiorenne.

Si ritiene che l'agevolazione spetti all'impatriato anche quando i figli minorenni o a carico non risiedano, inizialmente nel territorio dello Stato, ma trasferiscano la loro residenza entro il primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione da parte del genitore.

La tassazione è del 10 per cento, negli ulteriori cinque periodi di imposta, se il soggetto ha almeno tre figli minorenni o a carico.

3.2 Acquisto unità immobiliare

Il secondo requisito che permette una detassazione del reddito per ulteriori 5 periodi di imposta è l'acquisto di un'unità immobiliare residenziale nel territorio dello Stato⁸.

L'acquisto può avvenire o nei dodici mesi⁹ precedenti il rientro oppure successivamente purché avvenga nei primi 5 periodi di imposta di fruizione del regime.

Il regime agevolato spetta anche nel caso in cui il soggetto sia già titolare di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia e decidesse di procedere con un ulteriore acquisto.

Si precisa che la sottoscrizione solo di un preliminare di compravendita non è sufficiente ad integrare il presupposto per l'estensione del regime agevolato.

4. MODALITÀ DI FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

La modalità di fruizione dell'agevolazione varia a seconda della tipologia di reddito prodotto in Italia:

⁸ L'agevolazione non spetta nel caso di acquisto solo della nuda proprietà o del solo diritto di usufrutto.

⁹ Si fa riferimento al calendario comune, ossia il periodo che decorre da un qualsiasi giorno dell'anno e fino al giorno antecedente dell'anno successivo (Circolare n.14/E del 4 maggio 2012 e Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, par. 3.2). Esempio, se l'acquisto avviene in data 10 febbraio 2020, il trasferimento deve avvenire entro e non oltre 9 febbraio 2021.

- Per il reddito di lavoro dipendente, il lavoratore deve presentare una richiesta scritta¹⁰ al datore di lavoro, il quale applicherà 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. Se il datore di lavoro non è riuscito a riconoscere l'agevolazione, il contribuente potrà fruirne direttamente nella dichiarazione dei redditi. Il reddito di lavoro dipendente andrà, pertanto, indicato nella dichiarazione dei redditi nella misura ridotta prevista dalla Legge. Le maggiori ritenute d'acconto applicate dal datore di lavoro all'atto dell'erogazione degli stipendi costituiranno un credito d'imposta da utilizzare in compensazione o da chiedere a rimborso.
- Per il reddito di lavoro autonomo, il lavoratore potrà usufruire dell'agevolazione direttamente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi o, in alternativa, mediante richieste al committente in sede di applicazione della ritenuta d'acconto in fattura ai sensi dell'art. 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600¹¹. Ai propri committenti, come per i dipendenti, il lavoratore autonomo deve presentare una richiesta scritta contenente 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 agevolativo di cui si chiede l'applicazione, l'indicazione dell'attuale residenza in Italia e la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente di ulteriori incentivi fiscali.

Nel caso in cui il lavoratore non abbia effettuato nessuna richiesta al proprio datore di lavoro nel periodo di imposta in cui è avvenuto il rimpatrio o non ha fatto richieste ai committenti, oppure non ne ha dato evidenza nelle dichiarazioni dei redditi, i cui termini di presentazione risultano scaduti, per detti periodi di imposta, l'accesso al regime è da considerarsi precluso. Si considerano, comunque, valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo.

Si precisa che nel caso in cui i termini di presentazione della dichiarazione risultino scaduti, resta ferma la possibilità per il contribuente di fruire del regime in esame per i restanti periodi di imposta del quinquennio agevolabile.

¹⁰ La richiesta dovrà contenere le generalità (nome, cognome e data nascita), il codice fiscale, la data di rientro in Italia e della prima assunzione in Italia, la dichiarazione di possesso dei requisiti previsti per usufruire del regime agevolato, l'indicazione dell'attuale residenza in Italia, l'impegno a comunicare tempestivamente qualsiasi variazione di residenza, la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente di ulteriori incentivi fiscali.

¹¹ Il committente all'atto del pagamento del corrispettivo opera la ritenuta del 20% sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile prevista dal regime agevolativo.

5. CASI PARTICOLARI

5.1 Contribuenti che rientrano a seguito di distacco all'estero

La circolare 17/E del 2017 precisa che i soggetti rientranti 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 Italia¹².

È possibile, tuttavia, che ci siano ipotesi in cui il rientro in Italia, non essendo la conseguenza della naturale scadenza del distacco, possa comportare la fruizione dell'agevolazione stessa. Un esempio di applicazione dell'agevolazione potrebbe essere il caso di un soggetto che rientra in Italia sottoscrivendo un nuovo contratto di lavoro, diverso da quello in essere in Italia prima del distacco, e con un ruolo aziendale differente rispetto all'originario¹³.

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

I lavoratori subordinati che svolgono la loro attività a bordo di navi ed aeromobili in traffico internazionale, potranno usufruire di tale agevolazione solo se l'attività lavorativa sia prestata prevalentemente nel territorio dello Stato italiano, ovvero svolta su tratte aeree nazionali o a terra sul territorio italiano, per un periodo pari o superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno.

* * *

La presente newsletter non è finalizzata a fornire una descrizione analitica ed esaustiva di tutte le novità introdotte dalla normativa e dai provvedimenti applicabili ma intende unicamente fornire spunti di riflessione a favore delle imprese e dei professionisti delle novità ritenute maggiormente significative e/o di più comune applicabilità. La newsletter viene quindi fatta circolare esclusivamente a fini informativi generali e non ha alcuna pretesa di esaustività o di analiticità. Essa non può essere ritenuta in alcun caso come parere o come base per assumere decisioni relative, anche in via indiretta, ai temi qui oggetto di analisi. TCL Advisors e Eurodata Systems 1988 Srl non assumono quindi alcuna responsabilità derivanti dall'uso delle informazioni contenute nella presente newsletter. Quando indicato nella presente newsletter costituisce una mera base informativa, che necessita di adeguati approfondimenti. Non si assume alcun obbligo di aggiornamento di quanto indicato nella presente newsletter, il cui testo non potrà in alcun caso essere riprodotto, né in tutto né in parte, se non citando la fonte.

¹² Non spetta il beneficio qualora il soggetto rientrasse in Italia, al termine del periodo di distacco, con il medesimo contratto e presso il medesimo datore di lavoro.

¹³ L'agevolazione non può essere applicata qualora il soggetto con un "nuovo" contratto e un "nuovo" ruolo aziendale rientra in Italia in una situazione di "continuità" con la precedente posizione lavorativa svolta nel territorio dello Stato prima dell'espatrio. Può accadere quando i termini e le condizioni contrattuali, oltre che alla retribuzione, rimangono immutati al rientro (esempi di indici che costituiscono una situazione di continuità aziendale sono l'assenza del periodo di prova, il riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale, clausole volte a non liquidare i ratei di tredicesima maturati nonché il trattamento di fine rapporto).