

Lavoratori impatriati

art. 16 D. Lgs. 147/2015

La gestione del cedolino paga: aspetti normativi e pratici



Di cosa parleremo oggi

- Normativa di riferimento
- Trasferimento della residenza in Italia
- Soggetti Beneficiari
- Lavoratori impatriati ex comma 1 Art. 16 D.Lgs. n. 147/2015
- Lavoratori impatriati ex comma 2 Art. 16 D.Lgs. n. 147/2015
- Redditi Agevolabili
- Benefici Fiscali
- Gestione dell'agevolazione all'interno del cedolino paga mensile
- Adempimenti annuali connessi

NORMATIVA E PRASSI DI RIFERIMENTO

Decreto Legislativo n. 147/2015 art. 16

[Circolare n.17/E 2017](#)

[Circolare n.33/E 2020](#)



FINALITÀ DELLA NORMA

Al fine di favorire l'attrazione di capitale umano dall'estero come sostegno allo sviluppo economico, culturale ed umano dello Stato Italiano, il legislatore ha introdotto misure agevolative per i c.d. "lavoratori **impatriati**"

I benefici fiscali si sostanziano in una parziale detassazione del reddito prodotto in Italia da parte del soggetto che **trasferisca la propria residenza in Italia e la mantenga per un determinato periodo di tempo**

Trasferimento della residenza fiscale in Italia

PRESUPPOSTO FONDAMENTALE

Presupposto fondamentale per poter fruire delle agevolazioni in oggetto è il trasferimento della residenza in Italia, ai sensi di quanto disciplinato dall'art. 2 del Tuir

ART.2 DPR 917/1986 (TUIR)

[...] si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta (183 giorni o 184 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 [...]

N.B.: Dal momento che per le persone fisiche il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, un contribuente che si sia trasferito in Italia dopo il 2 luglio (dopo il 1° luglio nel caso di anno bisestile) non può essere considerato fiscalmente residente per quell'anno, in quanto risulterà residente per un tempo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta

Trasferimento della residenza fiscale in Italia

Condizioni alternative rilevabili dall'art. 2 del TUIR:

- essere iscritti nell'anagrafe della popolazione residente;
- avere il domicilio nel territorio dello Stato ai sensi del codice civile;
- avere la residenza nel territorio dello Stato ai sensi del codice civile.

Le tre condizioni previste si considerano alternative. Il solo fatto che sussista una sola di esse porta a ritenere che il contribuente sia un soggetto fiscalmente residente in Italia

RESIDENZA (Art.43 Codice Civile)

La residenza è il [...] *luogo in cui la persona ha la dimora abituale* [...]

DOMICILIO (Art.43 Codice Civile)

Il domicilio di una persona è il [...] *luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi* [...]

Il regime dei lavoratori impatriati è stato caratterizzato da una notevole stratificazione normativa che, nel corso degli anni, ha modificato requisiti di accesso al regime ed entità dell'agevolazione riconosciuta



Soggetti rientrati in Italia tra 1° gennaio 2016 e 30 aprile 2019



Requisiti di accesso più rigidi:

- mancata residenza in Italia nei 5 periodi d'imposta precedenti;
- svolgere l'attività lavorativa presso un'impresa residente nel territorio dello Stato (in forza di un rapporto di lavoro instaurato direttamente con questa o con una società anche estera controllata, controllante o "sorella" di tale società);
- prestare l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano;
- rivestire ruoli direttivi ovvero essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.



Minor detassazione del reddito
detassazione del reddito del 30%
(anno 2016) e del 50% (anni dal
2017 al 2019)

A seguito delle modifiche introdotte dal DL n.34/2019 (Decreto Crescita), dal DL 124/2019 (Decreto Fiscale) e dalla L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021) l'impianto dell'agevolazione ha subito un'importante revisione



Soggetti rientrati in Italia dal 30
aprile 2019



Requisiti di accesso più "aperti"
sia in relazione al periodo di
precedente residenza estera sia
in relazione all'attività lavorativa
da svolgersi in Italia



Maggior detassazione del reddito
detassazione del reddito variabile e
compresa tra il 70% ed il 90% in
relazione al luogo di trasferimento
della residenza

L'attuale norma di riferimento



DECRETO LEGISLATIVO N. 147/2015: ART. 16

« [...] 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 [...]»

*« [...] 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** [...]»*

SOGGETTI BENEFICIARI

Il Decreto legislativo individua i soggetti beneficiari all'interno dei commi 1 e 2 dell'articolo 16

Comma 1

[...] I redditi di lavoro dipendente (...) 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 e' prestata prevalentemente nel territorio italiano. [...]***

SOGGETTI BENEFICIARI

Il Decreto legislativo individua i soggetti beneficiari all'interno dei commi 1 e 2 dell'articolo 16

Comma 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**. (...) 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.[...]*

SOGGETTI BENEFICIARI

ART. 16 **COMMA 1**
D.LGS. N.147/2015

LAVORATORI CHE TRASFERISCONO LA RESIDENZA
NEL TERRITORIO DELLO STATO E CHE:

- NON SONO STATI RESIDENTI IN ITALIA NEI **2 PERIODI D'IMPOSTA PRECEDENTI** IL PREDETTO TRASFERIMENTO
- SI IMPEGNANO A RISIEDERE IN ITALIA **PER ALMENO 2 ANNI**
- PRESTANO ATTIVITÀ LAVORATIVA **PREVALENTEMENTE NEL TERRITORIO ITALIANO**

ART. 16 **COMMA 2**
D.LGS. N.147/2015

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:

SIANO IN POSSESSO DI UN TITOLO DI LAUREA ED 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.

Particolarità per i soggetti di cui al **comma 1**

non necessario il possesso di alcun titolo di studio;

destinato anche a cittadini extracomunitari: non viene richiesto alcun requisito in relazione a nazionalità/cittadinanza del lavoratore;

L'attività lavorativa deve essere svolta **prevalentemente in Italia**

In base a quanto chiarito con la circolare n.17/E 2017, [...] tale requisito deve essere 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 [...]

All'interno del computo dei 183 giorni:

- **rientrano**: non solo i giorni lavorativi ma anche le ferie, le festività, i riposi settimanali e altri giorni non lavorativi;
- **non rientrano**: 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.

Particolarità per i soggetti di cui al **comma 2**

- destinato unicamente a cittadini laureati (se titolo di studio conseguito all'estero deve essere certificato dalla competente autorità consolare);
- limitato a cittadini dell'UE o di Stati per cui è presente una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale
- la norma prevede che l'attività di lavoro debba essere effettuata in maniera "continuativa". Tale concetto di "continuità" deve essere inteso come periodo di 24 mesi ininterrotti, non necessariamente presso un solo datore di lavoro. Un'interrogazione parlamentare del 2018 ha chiarito che è ammessa un'interruzione tra due attività lavorative intercorse con due datori di lavoro differenti nel caso in cui le predette due attività siano intervallate da un limitato numero di giorni festivi

Per accedere al regime speciale, l'articolo 16, **comma 1**, presuppone che il soggetto non sia stato residente in Italia per due periodi di imposta precedenti il rientro. Il comma 2, invece, non indica espressamente un periodo minimo di residenza estera; tuttavia, come chiarito 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 due anni, si ritiene che anche per detti 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 l'accesso al regime agevolativo. Attraverso la risposta ad Interpello n. 533/2020 l'Amministrazione Finanziaria ha escluso che un soggetto non residente nei due anni precedenti all'estero possa avvalersi del regime di cui al comma 2 dell'articolo 16, seppure fosse stato effettivamente residente fuori dall'Italia per la durata dei due anni accademici di studio.

Tra il trasferimento della residenza in Italia e lo svolgimento dell'attività lavorativa deve sussistere il c.d. "**nesso funzionale**". **Il rientro in Italia deve, quindi, essere collegato all'effettivo svolgimento di un'attività lavorativa**

Possono accedere al beneficio coloro che trasferiscono la residenza in Italia prima ancora di iniziare lo svolgimento di una specifica attività lavorativa, 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 [...]***

[Circolare n. 17/2017 paragrafo 3.1.](#)

L'Agenzia delle Entrate ritiene che non sia agevolabile il soggetto che rientri in Italia per cercare lavoro e lo trovi successivamente, in quanto viene a mancare il presupposto del nesso di funzionalità

Redditi agevolabili

1

Redditi di lavoro
dipendente

3

Redditi di lavoro
autonomo

2

Redditi assimilati a
lavoro dipendente

4

Redditi d'impresa

In presenza del collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia e l'inizio di un'attività lavorativa, 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 già citato collegamento).

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

[Circolare n. 33/2020 paragrafo 1](#)

Decorrenza dei regimi agevolabili



La decorrenza delle nuove misure di detassazione per gli impatriati sono state disciplinate dapprima dal DL n.34/2019 (c.d. Decreto Crescita) e, successivamente, dal DL n.124/2019 (c.d. Decreto Fiscale).

Il Decreto Crescita, nella formulazione originaria, disciplinava la decorrenza delle nuove misure del regime agevolato [...] *a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto [...]*. Si stabiliva, pertanto, l'applicazione delle nuove misure incentivanti **per i soli soggetti che trasferivano la residenza in Italia a decorrere dall'anno 2020.**

Il Decreto Fiscale, modificando le disposizioni del Decreto Crescita, ha stabilito che le nuove misure agevolative si applicassero [...] *a decorrere dal periodo d'imposta in corso, ai soggetti che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono la residenza in Italia [...]*.

Il Legislatore, per mezzo del Decreto Fiscale, ha voluto estendere le agevolazioni previste per i lavoratori che trasferivano la residenza fiscale dall'anno 2020, anche nei confronti dei soggetti rientrati in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019.

Tali soggetti avrebbero comunque goduto dell'agevolazione in argomento, ma nella versione normativa «precedente» a quella attualmente vigente, meno favorevole per gli stessi. Vale la pena di ricordare, infatti, che - prima degli ultimi interventi legislativi - la percentuale di abbattimento del reddito per i lavoratori impatriati non era pari al 70% bensì al 50%.

L'Agenzia delle Entrate, all'interno della circolare 33/E del 2020, ha chiarito che i contribuenti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia a partire dal 30 aprile 2019 possono beneficiare del regime agevolativo in argomento secondo la disposizione normativa in vigore dal 1° maggio 2019 (abbattimento del 70% del reddito):

- a decorrere dall'anno d'imposta 2019, nel caso in cui abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia **dal 30 aprile 2019 e entro il 2 luglio 2019**;
- a decorrere dall'anno d'imposta 2020, nel caso in cui abbiano trasferito la residenza in Italia **a decorrere dal 3 luglio 2019**.

ALCUNI ESEMPI

Se in possesso 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 agevolato nella versione in vigore fino al 30 aprile 2019 (con detassazione del reddito nella misura del 50% per tutto il quinquennio);
- il 5 maggio 2019, potrà beneficiare del regime agevolato 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 agevolato 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.

[Circolare AE 33/e 2020](#)

ATTENZIONE

Coloro che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia dal 30 aprile 2019 al 2 luglio 2019, al fine di beneficiare dell'agevolazione al 70% (in luogo del 50%), devono attendere l'emanazione di un apposito Decreto Ministeriale.

Il Decreto Fiscale ha previsto, infatti, che il beneficio fiscale per i soggetti rientrati in Italia dal 30 aprile 2019 fosse finanziabile attraverso l'accesso a specifiche risorse attribuite ad un apposito Fondo, denominato «Fondo Controesodo». Le modalità di accesso alle prestazioni di tale Fondo devono essere stabilite da un apposito Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze che - **ad oggi - non risulta essere ancora stato emanato.**

L'Agenzia delle Entrate, su parere conforme del Ministero dell'Economia e delle finanze, ha precisato che - nelle more dell'emanazione di tale decreto - i soggetti che abbiano trasferito la residenza in Italia dal 30 aprile 2019 al 2 luglio 2019, possono avvalersi dell'agevolazione nella misura minore del 50%.



AIRE - OBBLIGO DI ISCRIZIONE?

In base a quanto disciplinato dal comma 5-ter dell'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 risulta possibile ammettere alla fruizione dei benefici fiscali anche quei soggetti impatriati che non abbiano effettuato l'iscrizione all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (c.d. AIRE), **purché gli stessi trasferiscano la residenza in Italia a decorrere dal 1 gennaio 2020 e abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi**

CHIARIMENTI AGENZIA ENTRATE

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate all'interno della circolare n. 33/E del 2020 (cfr. paragrafo 5.) *[...] sebbene la norma si applichi ai soggetti che trasferiscono la residenza a partire dal 2020, si ritiene che la stessa possa applicarsi anche ai contribuenti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia entro il periodo d'imposta 2019 [...]*



Benefici Fiscali

DURATA E PERCENTUALE DI AGEVOLAZIONE

Durata: il beneficio fiscale decorre dall'anno in cui si è trasferita la residenza in Italia e per i successivi 4 periodi d'imposta **(per un totale di 5 anni)**

Ammontare: il reddito prodotto in Italia concorre alla formazione del reddito complessivo **limitatamente al 30% del suo ammontare**

In caso di trasferimento della residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia, la soglia di esenzione del reddito aumenta dal 70% al 90%. **Il reddito imponibile sarà pertanto pari al solo 10% del reddito prodotto**

In caso di trasferimento della residenza in alcune specifiche regioni del centro e del Sud Italia la percentuale del 30% del reddito di lavoro che concorre alla formazione del reddito complessivo si riduce al 10%

All'interno della circolare n. 33/2020 l'Agenzia delle Entrate ha specificato che [...] *nell'ipotesi in cui l'impatriato fissi la residenza in una delle suddette Regioni, avrà diritto alla detassazione dei redditi agevolabili nella misura del 90 per cento, **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 permanere per tutto il periodo di fruizione dell'agevolazione [...].*

Se un soggetto rientra in Italia trasferendo la propria residenza in Piemonte, per tutto il quinquennio di durata dell'agevolazione fruirà di una detassazione pari al 70%, anche se nel corso del medesimo quinquennio decide di trasferirsi in Sicilia

ESTENSIONE DEI BENEFICI

5

+

5

E' prevista la possibilità di estendere il periodo di fruizione dell'agevolazione per ulteriori cinque periodi d'imposta in presenza di specifici requisiti quali, **alternativamente**:

- l'avere almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo;
- l'acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti il trasferimento (l'acquisto dell'abitazione può essere anche effettuato dal coniuge, dal convivente o dai figli).

Durante i sopracitati ulteriori 5 periodi d'imposta, il reddito prodotto in Italia dal contribuente concorre alla formazione del suo reddito complessivo nella misura del 50% (10% per i lavoratori che abbiano almeno 3 figli minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo)

ESTENSIONE BENEFICI - CHIARIMENTI FIGLI

L'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito ai requisiti necessari per l'estensione del beneficio

L'estensione del beneficio temporale in presenza di almeno un figlio minorenni o a carico, è riconosciuta **sia qualora il figlio** minorenni e/o a carico (ovvero in affidamento 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**

L'impatriato ha 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 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

[Circolare AE 33/e 2020](#)

ESTENSIONE BENEFICI - CHIARIMENTI ABITAZIONE

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 dodici mesi precedenti al rientro. I dodici mesi sono da intendersi secondo il concetto di calendario comune: 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 avvenire anche "successivamente": l'acquisto dell'unità immobiliare di tipo residenziale può effettuato entro i primi cinque periodi di imposta di fruizione del regime e permanere per tutto il periodo agevolato. Ad esempio, per un soggetto che sia 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 sottoscrizione di un preliminare di compravendita non è sufficiente ad 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 [...]

[Circolare AE 33/e 2020](#)
[Circolare AE 33/e 2020](#)

ESTENSIONE BENEFICI - CHIARIMENTI ABITAZIONE

L'Agenzia ha specificato che:

- l'ulteriore quinquennio agevolabile può essere riconosciuto a condizione che la proprietà sia acquisita direttamente dal lavoratore a titolo oneroso.
- nell'ipotesi in cui l'unità immobiliare sia acquistata dal coniuge, dal convivente o dai figli dell'impatriato, il predetto acquisto può essere effettuato anche in comproprietà con l'impatriato.

[Circolare AE 33/e 2020](#)
[Circolare AE 33/e 2020](#)

ESTENSIONE BENEFICI - PLATEA ALLARGATA

La legge di Bilancio 2021 (art.1, comma 50, L. n. 178/2020) è intervenuta fornendo la possibilità – a talune categorie di soggetti in possesso di specifici requisiti e già destinatari dei benefici fiscali per lavoratori impatriati - di optare per l'estensione di durata dei benefici fiscali di cui alla precedente slide.

L'estensione del periodo di agevolazione prevista dalla Legge di Bilancio 2021 è esercitabile dai soggetti che:

- siano stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) o siano cittadini di Stati membri dell'Unione europea;
- hanno già trasferito la residenza in Italia prima dell'anno 2020;
- alla data del 31 dicembre 2019 risultano beneficiari del regime di favore previsto per i lavoratori impatriati di cui all'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015;
- non rientrino tra i soggetti previsti dal comma 2 del DL n. 34/2019, vale a dire [...] *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 [...]*

ESTENSIONE BENEFICI ex L. 178/2020 - PLATEA ALLARGATA

L'estensione del periodo di agevolazione **non è fruibile dagli sportivi professionisti** e risulta applicabile solo successivamente all'esercizio di uno specifico diritto di opzione da parte dei soggetti interessati, previo versamento di un importo differenziato in relazione alla propria specifica situazione familiare e personale.

- un importo pari al 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione e 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 minorenni, anche in affidio 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.

[Circolare AE 33/e 2020](#)

ESTENSIONE BENEFICI ex L. 178/2020 - PLATEA ALLARGATA

- un importo pari al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione e 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 affidio 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.

Gli importi del 10 o del 5 per cento devono essere calcolati sulla totalità del reddito prodotto e non sull'ammontare del reddito detassato

ESTENSIONE BENEFICI ex L. 178/2020 - PLATEA ALLARGATA

Per beneficiare della proroga i lavoratori dipendenti devono fare apposita richiesta scritta al datore di lavoro entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell'agevolazione.

La richiesta deve contenere

- nome, cognome, data di nascita e codice fiscale;
- indicazione di aver trasferito la residenza in Italia prima del 30 aprile 2019;
- indicazione della permanenza della residenza in Italia alla data di presentazione della richiesta;
- 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;
- 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 stessa se ne diviene proprietario entro tale ultimo termine;
- il numero e la data di nascita dei figli minorenni, anche in affido preadottivo, alla data di effettuazione del versamento riferito all'opzione di estensione;
- l'anno di prima fruizione del regime speciale per i lavoratori impatriati;
- 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;
- gli estremi del versamento effettuato.

ESTENSIONE BENEFICI ex L. 178/2020 - PLATEA ALLARGATA

Riepilogo soggetti esclusi dall'estensione

- 1) sportivi;
- 2) coloro che si sono trasferiti in Italia a partire dal 30 aprile 2019;
- 3) i cittadini italiani, rientrati alla data 29 aprile 2019, non iscritti all'AIRE;
- 4) i cittadini extra-comunitari.

[Risposta Interpello n.703/2021](#)

ESTENSIONE BENEFICI ex L. 178/2020 - PLATEA ALLARGATA

Periodo di esercizio dell'opzione

[...]l'opzione in commento non può essere esercitata prima del decorso del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione [...]

Ad esempio:

- soggetto che potrebbe beneficiare dell'estensione perché in possesso di tutti i requisiti previsti dalla norma;
- anno prima fruizione dell'agevolazione: 2019;
- scadenza primo quinquennio: 2023;

Il periodo di esercizio dell'opzione per il lavoratore in questione sarà dal 1° gennaio al 30 giugno del 2024

[Risposta Interpello n.703/2021](#)

ESTENSIONE BENEFICI - ADEMPIMENTI

Il sostituto d'imposta applica le ritenute sul 50% o sul 10% del reddito imponibile, in relazione alla situazione personale del lavoratore - a decorrere dal mese successivo al ricevimento della richiesta di opzione

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 alle percentuali del 50% o del 10%, corrisposto a partire dal 1° gennaio dell'anno di riferimento.

Quanto precede non si applica nel caso in cui il lavoratore comunichi al datore di lavoro il trasferimento fuori dall'Italia della propria residenza o del proprio domicilio

[Provvedimento agenzia entrate n. 60353/2021](#)

ESTENSIONE BENEFICI - ADEMPIMENTI

l'Agenzia delle Entrate ritiene che - laddove il versamento degli importi dovuti sia omesso o carente - il mancato adempimento preclude l'applicazione dell'estensione del beneficio, non essendo ammesso il ricorso all'istituto del ravvedimento operoso.

[Risposta interpello n. 383/2022](#)

PARTICOLARITÀ LAVORATORI SPORTIVI

L'art.16, comma 5-quater, del D.Lgs. n. 147/2015 disciplina l'applicazione dell'agevolazione fiscale per i lavoratori sportivi

Il reddito prodotto - anche nei primi 5 anni d'imposta di applicazione del regime - non viene abbattuto nella misura del 70%, bensì del 50%

Non si applicano le disposizioni contenute nel comma 5-bis dell'articolo 16, ovvero la possibilità di detassare il reddito per il 90% del proprio importo in caso di trasferimento in Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia

In caso di adesione all'opzione di prolungamento del regime fiscale per ulteriori 5 annualità, non si applica la disposizione che prevede l'abbattimento del reddito in caso di presenza di 3 figli

PARTICOLARITÀ LAVORATORI SPORTIVI

L'art.16, comma 5-quinques,
del D.Lgs. n. 147/2015
prevede il versamento di un
contributo aggiuntivo

[...] Per i rapporti di cui al comma 5-quater (disciplina prevista per i lavoratori sportivi), 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 [...]

il DPCM 26/01/2021 ha disciplinato le modalità di attuazione della disciplina riguardante il versamento del contributo aggiuntivo:

- versamento annuale del contributo aggiuntivo entro il termine di versamento del saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche relativa al periodo di imposta di riferimento;
- il versamento avviene tramite modello F24, cod. tributo 1900;
- obbligo di comunicare, con apposito modulo e contestualmente al versamento, al Ministero dello Sport l'adesione al regime agevolato, la somma versata, i dati identificativi del soggetto optante, del datore di lavoro e della federazione sportiva nazionale di riferimento;
- L'eventuale omesso o insufficiente versamento del contributo entro i termini previsti dalla norma comporta la decadenza dal beneficio.

PARTICOLARITÀ LAVORATORI SPORTIVI

Nuove disposizioni per i lavoratori sportivi a decorrere dal 2022

L'art. 12-quater della legge n.51/2022, che ha convertito il DL n.21/2022, ha introdotto importanti modifiche al regime agevolativo dei lavoratori sportivi impatriati

La predetta legge di conversione ha modificato nuovamente l'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 introducendo i nuovi commi 5-quater e 5 quinquies aventi validità a decorrere dall'anno 2022



PARTICOLARITÀ LAVORATORI SPORTIVI

Nuove disposizioni per i lavoratori sportivi a decorrere dal 2022

Nuovo comma 5-quater dell'art. 16: le disposizioni previste per i lavoratori impatriati si applicano **ESCLUSIVAMENTE** nel caso in cui i redditi derivanti dai 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;
- il reddito complessivo dello stesso sia superiore ad euro 1.000.000.

• **NONCHE'** 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;
- il reddito complessivo dello stesso sia superiore ad euro 500.000.



PARTICOLARITÀ LAVORATORI SPORTIVI

Nuove disposizioni per i lavoratori sportivi a decorrere dal 2022

In base a quanto previsto dall'art. 12-quater, comma 3, DL 21/2022, le nuove disposizioni si applicano

[...] a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto. In ogni caso, le disposizioni di cui ai commi 5-quater e 5-quinquies dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della legge di conversione del presente decreto, continuano ad applicarsi ai redditi derivanti dai contratti in essere alla medesima data e fino alla loro naturale scadenza. [...]



Decadenza dal regime

Il beneficiario decade dall'agevolazione se trasferisce la propria residenza fuori dall'Italia prima che siano decorsi due anni dal suo trasferimento nel territorio dello Stato.

L'Amministrazione Finanziaria ha precisato che il biennio di permanenza nel territorio dello Stato [...] decorre dal periodo d'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. Ne consegue, ad esempio, che, 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 (...) 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 [...]

[...] In 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 purchè non trasferisca la residenza fuori dall'Italia prima del biennio [...]

[Circolare AE 17/E 2017 par. 3.6](#)

Decadenza dal regime

La decadenza dal regime degli impatriati comporta il recupero dei benefici già fruiti dal lavoratore con applicazione di sanzioni ed interessi

[Circolare AE 17/E 2017 par. 3.6](#)

ASPETTI PRATICI

La gestione amministrativa all'interno del cedolino paga del lavoratore impatriato

Elementi da tenere in considerazione

AUTOCERTIFICAZIONE

In caso di richiesta di applicazione dell'agevolazione fiscale in argomento è sempre necessario chiedere, verificare ed archiviare la dichiarazione resa dal dipendente ai fini dell'applicazione del beneficio.

Per beneficiare dell'agevolazione i lavoratori dipendenti devono presentare una richiesta scritta al proprio datore di lavoro. La richiesta, che deve essere resa ai sensi del DPR n. 445/2000 deve contenere:

- nome, cognome, data di nascita e codice fiscale;
- l'indicazione della data di rientro in Italia e della prima assunzione in Italia;
- la dichiarazione di possedere i requisiti previsti dai regimi agevolativi di cui si chiede l'applicazione;
- 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 altri incentivi fiscali previsti per i lavoratori che trasferiscono la loro residenza in Italia.

Elementi da tenere in considerazione

Il datore di lavoro applica il beneficio fiscale dal periodo successivo alla richiesta e, in sede di conguaglio, dalla data dell'assunzione

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.

[Circolare n.17/E 23 maggio 2017](#)

Nell'ipotesi in cui l'impatriato non abbia formulato alcuna richiesta al proprio datore di lavoro nel periodo d'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 d'imposta l'accesso al regime è da considerarsi precluso (si considerano valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine)

[Circolare n.33/E 28 dicembre 2020](#)

Elementi da tenere in considerazione

DURATA

L'agevolazione ha una durata "di base" di 5 anni, vale a dire dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia sino ai 4 anni successivi (fatta salva la possibilità di proroga dell'agevolazione per ulteriori 5 annualità come indicato nelle slide precedenti)

E' consigliabile inserire all'interno della propria procedura paghe una storicizzazione della scadenza dell'agevolazione ed un alert che avvisi dell'approssimarsi della fine del quinquennio

The screenshot shows a software interface for modifying fiscal parameters. The title is "Modifica Parametri fiscali - Assoggettamenti e addizionali". Below the title, there are sections for "Ultima variazione", "Validità", and "Assoggettamenti". In the "Validità" section, the "Inizio validità" is set to "01-01-2022" and the "Fine validità" is set to "31122026" with a calendar icon. In the "Assoggettamenti" section, the "Tipologia di esenzione - ass. convenzionale del reddito" is set to "Esen.lavor. impatriati decreto crescita".

Parametro	Valore
Ultima variazione	
Validità	
Inizio validità	01-01-2022
Fine validità	31122026
Assoggettamenti	
Tipologia di esenzione - ass. convenzionale del reddito	Esen.lavor. impatriati decreto crescita

ESEMPIO CALCOLO CEDOLINO PAGA

Nonostante il principio di armonizzazione delle basi imponibili, l'incentivo in argomento si qualifica come un'agevolazione fiscale. L'agevolazione agisce, pertanto, esclusivamente sull'imponibile fiscale ordinario del lavoratore, lasciando inalterato l'imponibile previdenziale

INPS		MINIMALE		LAVORATO		Giorni		
4	26	26	19	152.00		31		
ELEMENTI DELLA RETRIBUZIONE		MIN.CONTR. 2.104,00000	SUP.PASS. 1.965,91000	Pr. prod.	7,02000			
PROSSIMO SCATTO							TOTALE	4.076,93000
12-2023								
VOCI VARIABILI DEL MESE		IMPORTO BASE	RIFERIMENTO	TRATTENUTE	COMPETENZE			
006010	Retribuzione	23,56607	173,00000 ORE		4,076,93			
006339	Festività non godute	163,07720	1,00000 GG		163,08			
Z00000	Contributo IVS	4.240,00	9,19000%	389,66				
Z00010	Contributo I.V.S. agg.	217,00	1,00000%	2,17				
Z00071	Contributo CIGS	4.240,00	0,30000%	12,72				
F02000	Imponibile IRPEF	1.150,64						
F02010	IRPEF lorda	264,65						
F02500	Detrazioni lav.dip.	159,67						
F03020	Ritenute IRPEF			104,98				
F08080	Redditi esenti impatriati	2.684,82						
F09110	Addizionale regionale	2021 VENETO	Residuo 47,14	7,86				
	Retribuzione utile T.F.R.	4.240,01						
	Quota T.F.R.	292,87						
	Imp. INAIL	4.240,00	Voce Tariffa 2197	(95,45)				

Ai fini pratici:

L'imponibile previdenziale viene calcolato in maniera ordinaria: $4.076,93 + 163,08 = 4.240,01$

sono stati calcolati i contributi previdenziali applicando le normali aliquote all'imponibile previdenziale di 4.240,00:

9,19 % titolo di IVS: 389,66 Euro;

1% a titolo di IVS aggiuntivo: 2,17 Euro;

0,30% a titolo di CIGS: 12,72 Euro;

I contributi sopra calcolati sono stati dedotti al fine di determinare l'imponibile fiscale "ordinario", che verrà successivamente abbattuto in relazione alle specifiche percentuali di esenzione (nel caso preso a titolo di esempio, 70%)

Imponibile Fiscale "ordinario": $4240,01 - 389,66 - 2,17 - 12,72 = 3.835,46$ Euro

Calcolo base imponibile "detassata": $3.835,46 \times 30\% = 1.150,64$ Euro

Una volta determinato l'imponibile fiscale detassato si procede con l'applicazione degli ordinari scaglioni IRPEF al fine di determinare l'IRPEF lorda. Le detrazioni verranno calcolate prendendo a riferimento l'imponibile fiscale detassato

TRATTAMENTO INTEGRATIVO

Nonostante il calcolo dell'IRPEF e delle detrazioni fiscali prenda a riferimento l'imponibile fiscale detassato, ai fini della verifica della spettanza del trattamento integrativo spettante al lavoratore deve essere considerato l'imponibile effettivo percepito dal dipendente (non detassato)

[Circolare n. 29/E 2020 Agenzia Entrate](#)

L'agevolazione fiscale si applica esclusivamente ai 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 [...] (Circolare AE n.17/E 2017, par. 4.1)

In linea generale, quindi, l'esenzione non spetta per i redditi derivanti da attività di lavoro prestata fuori dai confini dello Stato

Redditi prodotti in trasferta: l'Agenzia delle Entrate ritiene che siano agevolabili in quanto strettamente collegati all'attività svolta in Italia;

Redditi prodotti in Distacco: non possono ritenersi agevolabili.

COSA SUCCEDE CON I REDDITI DERIVANTI DALLA CESSAZIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO?



Il regime agevolativo trova applicazione esclusivamente per i redditi che rientrano all'interno del regime ordinario. Sono, pertanto, **esclusi tutti quei redditi per cui la norma prevede la tassazione separata**

TFR



Incentivo all'esodo

Indennità sostitutiva del
preavviso

altre indennità e somme
percepite una volta tanto in
dipendenza della cessazione
dei predetti rapporti

Tutte le categorie reddituali di cui agli artt.
17 -19 del TUIR risultano quindi escluse

Esempio erogazione somme legate alla cessazione del rapporto di lavoro

ELEMENTI DELLA RETRIBUZIONE	2104,00000	1.965,91000	7,02000		
PROSSIMO SCATO					TOTALE 4.076,93000
VOCI VARIABILI DEL MESE	IMPORTO BASE	RIFERIMENTO	TRATTENUTE	COMPETENZE	
000084 Ind. sostitutiva preavviso				4.416,68	
000088 Incentivo all'esodo				10.000,00	
Z00000 Contributo IVS	4.417,00	9,19000%	405,92		
Z00071 Contributo CIGS	4.417,00	0,30000%	13,25		
F06990 Reddito di riferimento	25.664,64				
F07500 Imp. altre ind. e somme	13.997,51				
F07520 IRPEF netta Altre ind. e Somme			3.219,43		
F07530 Aliquota T.F.R.	23,00				
F09443 Redd. rif. Detr/ Ded. Lic.	6.881,77				
F09500 Detr. lav. dipendente Lic.	777,75				
Retribuzione utile T.F.R.	4.416,68				
Quota T.F.R.	305,07				
Imp. INAIL	4.417,00	Voce Tariffa 2197	(99,44)		

Ai fini pratici:

L'imponibile previdenziale viene calcolato in maniera ordinaria. In questo caso consideriamo esclusivamente l'indennità sostitutiva del preavviso pari ad Euro 4.416,68.

Sono stati calcolati i contributi previdenziali applicando le normali aliquote INPS all'imponibile previdenziale di 4.417,00:

9,19 % titolo di IVS: 405,92 Euro;
0,30% a titolo di CIGS: 13,25 Euro.

I contributi sopra calcolati sono stati dedotti al fine di determinare l'imponibile fiscale dell'indennità sostitutiva del preavviso, il quale verrà interamente sommato all'importo di 10.000 Euro erogato a titolo di incentivo all'esodo ai fini della tassazione con aliquota calcolata secondo il criterio della c.d. "tassazione separata" utilizzata per la tassazione del Trattamento di Fine Rapporto

Imponibile fiscale inden. sost. preavviso: $4.416,68 - 405,92 - 13,25 = 3.997,51$

Imponibile fiscale tassazione separata: $10.000 + 3.997,51 = 13.997,51$

Aliquota con cui è stato tassato il TFR: 23%

Irpef calcolata su indennità sost. preavviso ed incentivo all'esodo = $13.997,51 \times 23\% = 3.219,43$ Euro

CASISTICHE PARTICOLARI

Regime per Lavoratori Impatriati ed erogazione di un importo a titolo di "Premio di Risultato"

La legge n.208/2015 (Legge di Stabilità 2016) ha previsto l'applicazione a regime di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali del 10 per cento da applicare sui premi di risultato collegati ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione. Il limite di importo di Premio su cui è possibile applicare il predetto regime agevolato è fissato in 3.000 euro (con eventuale decontribuzione per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro).

L'agevolazione è applicabile esclusivamente ai lavoratori che nell'anno precedente a quello di percezione del Premio siano stati titolari di un reddito di lavoro dipendente per un importo non superiore a 80.000 Euro

L'Agenzia delle Entrate, all'interno della circolare n. 5/2018 ha precisato che [...] *per i dipendenti che nell'anno precedente a quello di erogazione del premio abbiano beneficiato delle agevolazioni previste per il rientro dei lavoratori in Italia, per i quali la base imponibile del reddito di lavoro dipendente è assunta in misura ridotta, il limite di euro 80.000 dovrà essere calcolato in ragione dell'importo di reddito di lavoro dipendente effettivamente percepito [...].* Non deve, quindi, essere considerato il reddito "abbattuto" ai fini della determinazione della spettanza dell'agevolazione.

[Circolare AE n. 5/2018](#)

CASISTICHE PARTICOLARI

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 degli impatriati **non** può trovare applicazione con riferimento agli emolumenti percepiti nei periodi d'imposta in cui l'impatriato ha acquisito la residenza fiscale in Italia, ma che si riferiscono a prestazioni lavorative svolte in periodi d'imposta precedenti al rientro, durante i quali è fiscalmente residente all'estero [...]*



Assoggettamento ad imposizione ordinaria

[Circolare AE n. 33/2020](#)

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

*[...] 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 [...]*

[Circolare AE n. 33/2020](#)

CASISTICHE PARTICOLARI

Datore di lavoro non residente

In presenza di tutti i requisiti previsti dalla norma, 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

[Circolare AE n. 33/2020](#)

Recentemente l'Agenzia delle Entrate ha fornito parere positivo in merito alla fruizione dell'agevolazione anche nei confronti del lavoratore che trasferisca la residenza in Italia e svolga attività lavorativa in *Smart Working* dall'Italia per conto di un soggetto estero

[Risposta ad interpello
n.55/2022](#)

Rientro in Italia a seguito di distacco all'estero

In relazione al riconoscimento dell'agevolazione nei casi di rientro in Italia a seguito di distacco all'estero, l'Agenzia delle Entrate ha mutato il proprio orientamento nel corso degli anni



Inizialmente l'Amministrazione Finanziaria negava la possibilità di avvalersi dell'agevolazione in argomento ai soggetti che rientravano in Italia dopo un distacco estero, in considerazione della [...] *situazione di continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia* [...] [Circolare n. 17/E 2017 Parte II](#)



Successivamente l'Agenzia ha dichiarato che la predetta 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* [...] [Risposta ad interpello n.76/E 2018](#)



Si è assistito ad una progressiva apertura da parte dell'Amministrazione nei confronti dei soggetti che rientrino in Italia a seguito di distacco

Rientro in Italia a seguito di distacco all'estero

All'interno della circolare n. 33/2020 l'Agenzia delle Entrate ha riepilogato una serie di importanti condizioni necessarie per valutare la spettanza o meno dell'agevolazione in caso di rientro successivo a distacco estero



Non spetta il beneficio fiscale 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 di imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia.



L'agevolazione non è comunque 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

Rientro in Italia a seguito di distacco all'estero



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 ed 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

Da segnalare una recentissima sentenza con cui la CTP di Milano (n.1479/11/2022) ha dichiarato "erronea" l'interpretazione della norma effettuata dall'Agenzia delle Entrate riguardo il tema del rientro a seguito di distacco estero, in quanto [...] *tale interpretazione non trova supporto nella lettera e nella ratio del citato articolo 16 [...]. [...] La disposizione in parola (...) non fa riferimento alla necessità di stipula di un nuovo contratto di lavoro [...].*

La commissione ha quindi ritenuto che non vi fosse ragione per disconoscere il beneficio al lavoratore distaccato che rientri in Italia, soprattutto nel caso in cui, al trasferimento consegua un cambiamento dell'attività lavorativa svolta.

Rientro in Italia a seguito di distacco all'estero

Si segnala, al riguardo anche la sentenza della Corte di giustizia tributaria di primo grado Lombardia Milano, Sez. XIII, Sent., (data ud. 04/07/2022) 23/09/2022, n. 2563



CASISTICHE PARTICOLARI

Rientro a seguito di aspettativa non retribuita

Per i contribuenti che rientrano a seguito di aspettativa non retribuita è precluso l'accesso al regime fiscale agevolato. L'Agenzia ha precisato che [...] *in considerazione dei meri effetti sospensivi che l'istituto dell'aspettativa non retribuita produce sul rapporto di lavoro, si 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 [...]*

[Circolare AE n. 33/2020](#)

Rientro in Italia di cittadino Britannico post "Brexit"

L'Agenzia delle Entrate, attraverso una recente risposta ad interpello, ha fornito importanti chiarimenti riguardo un soggetto inglese che vuole beneficiare dell'estensione dell'agevolazione per ulteriori 5 anni.

Secondo l'Amministrazione Finanziaria - in presenza di tutti gli altri requisiti previsti dalla norma - può essere riconosciuta, al lavoratore, la possibilità di estendere il proprio periodo di fruizione dell'agevolazione per un'ulteriore quinquennio, in virtù di uno specifico criterio di non discriminazione sancito dall'accordo relativo all'uscita del Regno Unito dalla Comunità Europea, il quale:

- All'articolo 12 vieta di discriminare i cittadini inglesi sulla base della loro nazionalità;
- Agli articoli da 24 a 26 vieta che siano negati ai lavoratori di cittadinanza inglese gli stessi vantaggi fiscali concessi agli altri lavoratori comunitari.

*[Risposta Interpello
n.172/2022](#)*

Soggetto che rientra in Italia e viene assunto da una delle Società controllate dove dall'estero già riveste la qualifica di amministratore

- L'Istante dal 2015 lavora presso una Capogruppo a Londra con il ruolo di CEO e, contemporaneamente, è amministratore di due controllate inglesi e di una controllata italiana;
- da settembre 2022 viene assunto presso una controllata italiana dove dall'estero riveste già la qualifica di amministratore.
- l'AE ha dato parere positivo in quanto:
 - l'Istante non si era trasferito all'estero in posizione di distacco e, quindi, non è necessario verificare se il rientro in Italia sia conseguenza della naturale scadenza del distacco;
 - non ritiene ostativo, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, la duplice circostanza che l'Istante mantenga la carica amministrativa assunta in costanza del suo precedente rapporto con la Capogruppo e che abbia ricoperto l'incarico di amministratore della controllata italiana prima del trasferimento in Italia.

[Risposta interpellò
n.524/2022](#)

COMPILAZIONE DELLA CERTIFICAZIONE UNICA

ALL'INTERNO DELLE ISTRUZIONI PER L'ELABORAZIONE DELLA CU 2023 L'AGENZIA
DELLE ENTRATE HA FORNITO UNA SERIE DI INDICAZIONI RIGUARDANTI I
LAVORATORI IMPATRIATI

- **punto 11:** viene richiesta l'indicazione dello Stato Estero in cui il lavoratore era residente fino al rientro in Italia;
- All'interno dei **punti 1 e 2** della CU inserire:
 - 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.

COMPILAZIONE DELLA CERTIFICAZIONE UNICA

- nel **punto 463** indicare l'ammontare delle somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile del lavoratore, riportando nel **punto 462** i codici:
 - 6: in caso di esenzione al 30%;
 - 8: in caso di esenzione al 10%;
 - 9: in caso di esenzione al 50%.

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 CS**), deve essere indicato l'ammontare di tali somme per consentire al percipiente di fruire dell'agevolazione in sede di dichiarazione dei redditi

COMPILAZIONE DELLA CERTIFICAZIONE UNICA

In caso di lavoratore che ha aderito all'opzione per l'estensione dell'agevolazione per l'ulteriore quinquennio

- nel **punto 463** indicare l'ammontare delle somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile del lavoratore, riportando nel **punto 462** i codici:
 - 13: nel caso di abbattimento dell'imponibile al 50%;
 - 14: nel caso di abbattimento dell'imponibile al 10%
- 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.

Grazie per l'attenzione

-LB Luca Bonetti
Consulente del Lavoro

l.bonetti@studiolucabonetti.it

www.studiolucabonetti.it



 @hr_pills

