



# **Il regime speciale per i lavoratori impatriati**

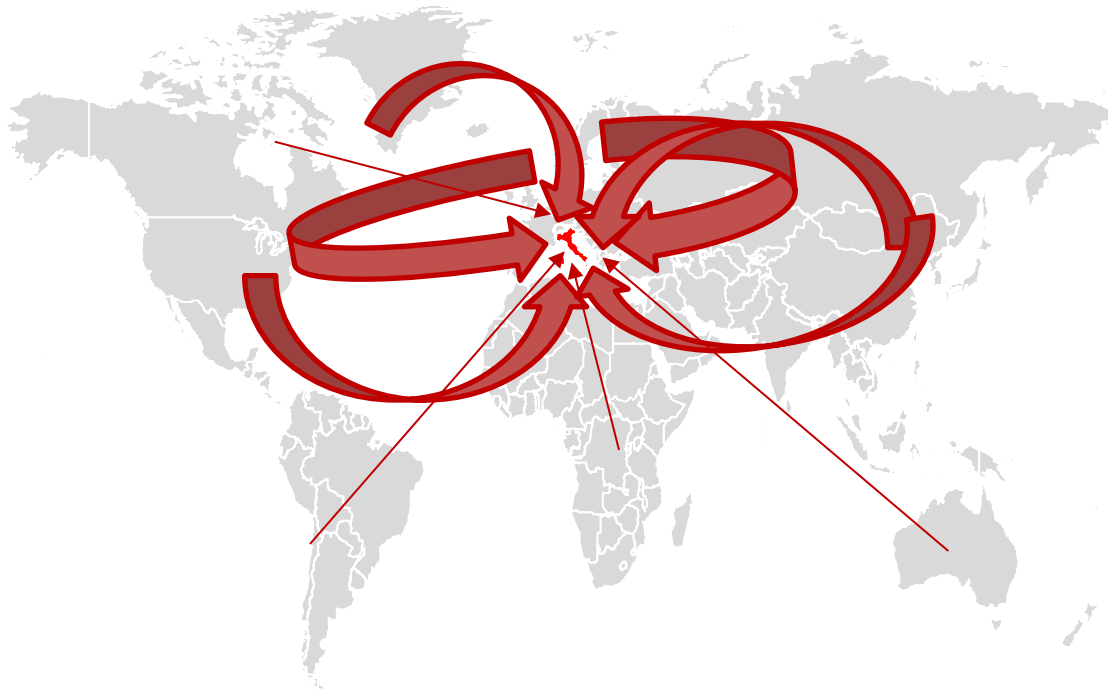
**Art. 16 del D.Lgs. 147/2015**

Dott.ssa Tiziana Creta  
*21 Gennaio 2019*





## D.lgs. 147 / 2015 – Regime degli impatriati



Al fine di favorire lo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese, con l'art. 16 del D.Lgs. 147/2015 sono state introdotte misure agevolative per i cd. lavoratori *impatriati*

La Legge di Bilancio 2017 ha potenziato l'efficacia di tali agevolazioni, consentendo ai lavoratori in possesso dei requisiti richiesti di godere di un maggior beneficio fiscale.

Tale beneficio si sostanzia in una parziale detassazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo prodotto nel territorio dello Stato da coloro che trasferiscono in Italia la propria residenza fiscale



## Regime speciale per i lavoratori *impatriati* – art. 16 D.Lgs. 147/2015

Ai sensi dell'art. 16 del D.lgs. n. 147/2015, i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza fiscale nel territorio dello Stato concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% a partire dall'anno di trasferimento della residenza e per i 4 periodi di imposta successivi.

Ai fini della residenza fiscale, la norma richiama l'art. 2 del DPR 917/198, in accordo al quale un individuo si qualifica fiscalmente residente in Italia se, per la maggior parte del periodo d'imposta (i.e. almeno 183 giorni in un anno o 184 in caso di anno bisestile), almeno una delle seguenti condizioni risulta soddisfatta:

1

Iscrizione nelle Anagrafi della popolazione residente

2

Domicilio in Italia, come definito dall'art. 43 del Codice Civile (i.e. sede principale degli affari ed interessi)

3

Residenza in Italia, come definita dall'art. 43 del Codice Civile (i.e. dimora abituale)

*La persona che pur essendo residente o domiciliata all'estero, non si è mai cancellata dal registro anagrafico della popolazione residente non può essere ammessa alle agevolazioni.*

Circ. 17/E del  
23/05/2017

*Il beneficio non compete ai soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero ed aver acquisito la residenza estera per il periodo richiesto dalla norma, in quanto il loro rientro, avvenendo in esecuzione delle clausole del preesistente contratto di lavoro, non soddisfa la finalità attrattiva della norma.*



## I chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria – art. 16

Con le **Ris. n. 72/E del 26/09/2018 e n. 76/E del 5/10/2018**, l'AE chiarisce che l'esclusione dall'agevolazione dei soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati distaccati all'estero è confermata laddove si verifichi una situazione di sostanziale continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia.

Tale posizione restrittiva, volta ad evitare un uso strumentale dell'agevolazione, non preclude la possibilità di valutare specifiche ipotesi in cui il rientro in Italia non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco ma sia determinato da altri elementi funzionali alla ratio della norma agevolativa. A titolo esemplificativo:

1

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

2

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



## La platea dei beneficiari – art. 16, comma 1

### **Art. 16 comma 1:**

Tutti i lavoratori che trasferiscono la propria residenza fiscale nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R. e che soddisfino le seguenti condizioni:

a)

Non essere stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento;

b)

Svolgere la propria attività lavorativa presso un'impresa residente in Italia in forza di un rapporto di lavoro instaurato con tale impresa o con una società facente parte del medesimo Gruppo;

c)

Prestare l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano

d)

Rivestire ruoli direttivi ovvero essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione

Le condizioni di cui alla lettera b) e d) non si applicano ai lavoratori autonomi



## I chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria – Art. 16 comma 1

**Requisiti art. 16, co. 1,  
D.Lgs. 147/2015:**

***Lavoratori non residenti in Italia nei cinque  
periodi di imposta precedenti il trasferimento***



Risulta soddisfatto se non si realizza nessuna delle condizioni previste dall'art. 2 del TUIR – necessaria cancellazione Anagrafe

***Attività svolta presso impresa residente***



l'attività lavorativa deve essere svolta in Italia, ma il datore di lavoro può essere o una società residente o una società a questa collegata (es. *lavoratore distaccato*)

***Attività di lavoro prestato prevalentemente nel  
territorio dello Stato (i.e. per più di 183 giorni  
nell'arco di ciascun periodo di imposta)***



Nel computo rientrano anche le ferie, le festività, i riposi settimanali, gli altri giorni non lavorativi e le trasferte estere di durata inferiore a 183 giorni nel periodo di imposta. Se non soddisfatto, esclusione dall'agevolazione solo per tale annualità.

***Lavoratori con ruoli direttivi o in possesso di  
requisiti di elevata qualificazione o  
specializzazione***



- Dirigenti, quadri e impiegati con funzioni direttive;
- Lavoratori elevata qualificazione o specializzazione (D.Lgs. 28 giugno 2012, n.108)



## La platea dei beneficiari – art. 16 comma 2

### Art. 16 comma 2:

tutti i cittadini di Paesi UE ed extra UE con i quali risulta in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2 del TUIR e che:

sono in possesso di un diploma di laurea

hanno svolto **continuativamente** un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più

OVVERO

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

svolgono un'attività di lavoro autonomo o dipendente in Italia





## I chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria – art. 16 comma 2

### ***Legge n. 238 del 2010***

Il comma 2 dell'articolo 16 per quanto riguarda il titolo di studio richiesto ai beneficiari nonché per il periodo di permanenza e per l'esperienza maturata all'estero, si pone in continuità con la legge n. 238 del 2010.

L'articolo 16, comma 2, nonostante richiami espressamente i soggetti della legge n. 238 del 2010, richiede solo alcuni dei requisiti soggettivi previsti per l'accesso alla previgente agevolazione, ed esclude i redditi derivanti dall'attività d'impresa.

In particolare, non richiede, ad esempio, né che il lavoratore sia stato precedentemente residente in Italia per almeno 24 mesi e che resti in Italia per almeno cinque anni, né che abbia trasferito la residenza in Italia entro tre mesi dall'inizio dell'attività.

### ***Art. 16, comma 1, D.Lgs. 147/2015***

Ai soggetti destinatari del comma 2 dell'articolo 16 non è richiesto, il possesso dei requisiti soggettivi previsti per i soggetti destinatari del comma 1.

In particolare, non sono richiesti i seguenti requisiti:

- a) non essere stati fiscalmente residenti in Italia nei cinque anni precedenti il trasferimento;
- b) l'attività di lavoro dipendente sia necessariamente svolta presso un'impresa residente nel territorio dello Stato o un'impresa a questa collegata;
- c) l'attività lavorativa deve essere prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni;
- d) svolgimento di funzioni direttive o al possesso di titoli di elevata qualificazione o specializzazione.





## I chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria – art. 16 comma 2

### Requisiti Art 16, comma 2, D.Lgs 147/2015:

***Possesso di un titolo di laurea***



- Il titolo acquisito in Italia, può essere costituito anche da una laurea triennale e non solo da laurea magistrale;
- I titoli di studio conseguiti all'estero non sono automaticamente riconosciuti in Italia, pertanto, il soggetto interessato deve richiedere la "dichiarazione di valore" alla competente autorità consolare

***Attività di lavoro o di studio all'estero***



Tale requisito non si riferisce necessariamente all'attività svolta nei due anni precedenti il rientro ed è soddisfatto con conseguimento di laurea o altro titolo post lauream della durata di almeno 2 anni accademici

***Cittadini di uno Stato estero***



- Sono esclusi i soli cittadini di paesi con i quali non siano state stipulate convenzioni contro le doppie imposizioni o accordi sullo scambio di informazioni in materia fiscale;
- la preclusione opera anche per cittadini di tali Paesi che, nei 24 mesi o più antecedenti il trasferimento in Italia, siano stati residenti in Stati dell'UE o in Stati con i quali l'Italia ha stipulato detti accordi o convenzioni.

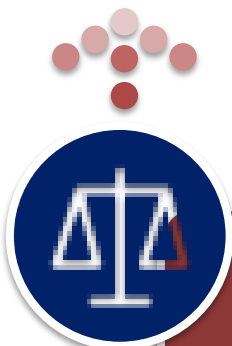
***Attività di lavoro svolta in Italia***



L'attività di lavoro dipendente sia a tempo indeterminato che determinato può essere svolta presso qualsiasi ente, pubblico o privato, non necessariamente commerciale (diversamente dal comma 1); non è richiesta correlazione tra il titolo di studio e l'attività esercitata.



## I chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria – art. 16 comma 2



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



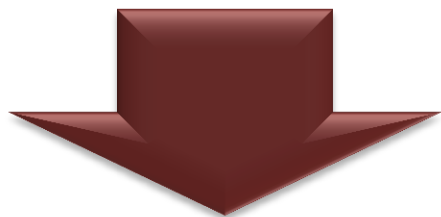
A tal fine, si osserva che l'Art. 16 del D.lgs n. 147 del 2015 non indica espressamente, per i soggetti di cui al comma 2, un periodo minimo di residenza estera, come, invece, previsto per i soggetti di cui al comma 1 del medesimo art. 16 (residenza estera per i cinque periodi di imposta precedenti al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



## I chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria – art. 16 comma 2

L'Agenzia delle Entrate, con la **Risoluzione n. 51/E del 6 Luglio 2018** ha chiarito che: *«Considerato che il citato comma 2 prevede un periodo minimo di lavoro all'estero di due anni ... per tali soggetti, la residenza all'estero per almeno due periodi d'imposta costituisce il periodo minimo sufficiente ad integrare il requisito della non residenza nel territorio dello Stato e a consentire, pertanto, l'accesso al regime agevolativo.»*

Pertanto:



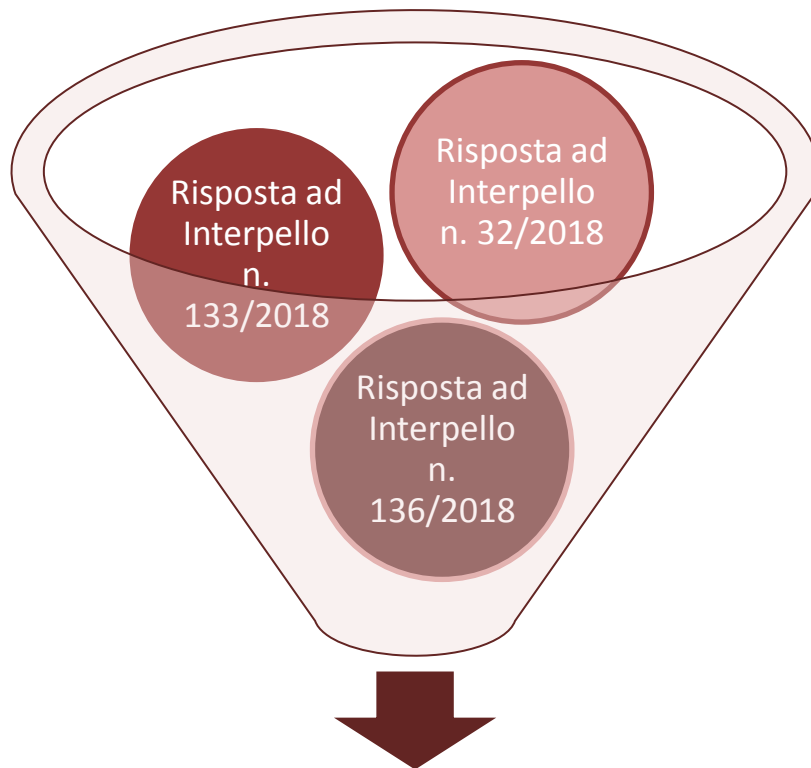
**Art. 16, comma 1, D.Lgs.  
147/2015:** Periodo minimo  
di residenza fiscale estera  
di 5 anni

**Art. 16, comma 2, D.Lgs.  
147/2015:** Periodo minimo  
di residenza fiscale estera  
di 2 anni





## I chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria – art. 16 comma 2



*Per fruire del beneficio fiscale ai sensi del citato comma 2 dell'art. 16, il soggetto, per i due periodi di imposta antecedenti quello in cui si rende applicabile l'agevolazione, deve qualificarsi come fiscalmente non residente nel territorio dello Stato*



## Misura dell'agevolazione, durata e decadenza

### **Misura**



La Legge di bilancio 2017 ha modificato la misura dell'agevolazione stabilendo che, il reddito di lavoro dipendente e autonomo ammesso al beneficio fiscale concorre alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del suo ammontare. La modifica trova applicazione a decorrere dal periodo di imposta in corso al 01/01/2017, anche in relazione ai soggetti che nell'anno 2016 hanno trasferito la residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 del TUIR (e ai soggetti che nell'anno 2016 hanno esercitato l'opzione), fermo restando che per l'anno di imposta 2016 resta agevolabile solo il reddito di lavoro dipendente e che, tale reddito, è soggetto a tassazione nella misura ante modifica, ossia il 70% del suo ammontare.

### **Durata**



L'agevolazione spetta per **5 periodi di imposta** e, precisamente, per quello in cui il soggetto trasferisce la residenza fiscale in Italia e per i 4 periodi di imposta successivi.

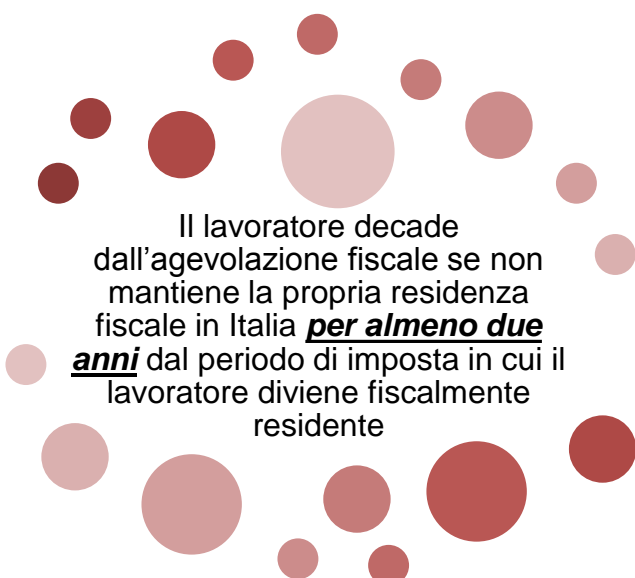
### **Decadenza**



Il beneficiario decade dall'agevolazione se trasferisce la propria residenza fuori dall'Italia prima che siano decorsi 2 anni dal suo trasferimento nel territorio dello Stato. In tal caso, si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi. Il biennio di permanenza in Italia decorre dal periodo di imposta in cui il lavoratore diviene fiscalmente residente.



## I chiarimenti dell'Amministrazione Finanziaria - Decadenza



Il lavoratore decade dall'agevolazione fiscale se non mantiene la propria residenza fiscale in Italia **per almeno due anni** dal periodo di imposta in cui il lavoratore diviene fiscalmente residente



Nel caso in cui il lavoratore si sia trasferito in Italia nel mese di marzo 2017, e abbia pertanto acquisito la residenza fiscale per l'intero anno, il biennio potrà ritenersi compiuto il 3 luglio del 2018, 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. Nel caso, invece, in cui il lavoratore si sia trasferito in Italia nel mese di novembre 2017, e non può quindi essere considerato fiscalmente residente in Italia in detto anno, il biennio comincerà a decorrere dal periodo di imposta successivo (2018)

*«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 purché non trasferisca la residenza fuori dall'Italia prima del biennio».*



## Determinazione dei redditi agevolabili

I redditi agevolabili devono essere determinati **secondo le disposizioni previste dal TUIR per le singole categorie di reddito.**

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

### Determinazione dei redditi agevolabili

L'agevolazione fiscale risulta applicabile ai soli redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato (art. 23 del TUIR).

I redditi derivanti da attività di lavoro svolta in **trasferta** all'estero sono agevolabili in quanto strettamente connessi alla attività svolta in Italia, purché la trasferta non abbia durata superiore a 183 giorni.





## Determinazione dei redditi agevolabili

Non fruiscono inoltre del beneficio i redditi derivanti dalle attività prestate all'estero, come nel caso di ***assegnazione di opzioni derivanti da piani di stock options***, anche se percepiti nel periodo d'imposta in cui il soggetto è fiscalmente residente in Italia.

### Caso

*Manager*, dipendente di una consociata estera, che viene assunto da una società italiana del gruppo il 1° marzo 2019. In costanza di rapporto con la società estera, al lavoratore dipendente sono state assegnate delle *Restricted Stock Units* (di seguito RSU) che danno diritto al possessore di ricevere, al termine di un periodo prefissato (cd. *restricted period*), un numero di azioni predeterminato e senza pagamento di alcun corrispettivo.

Al momento delle assegnazioni delle azioni, il *manager* risulta essere residente in Italia e, pertanto, sarà tenuto a dichiarare l'intero valore delle azioni ricevute. Tuttavia, se quest'ultimo ha optato per il regime di cui all'art. 16 del D. Lgs. 147/2015 fin dal 2017, anno in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia, il beneficio derivante dalla stock option che si considera prodotto nel Paese estero non potrà godere del regime agevolato.

Al fine di individuare il reddito che si considera prodotto all'estero occorre fare riferimento al rapporto tra il numero di giorni durante il quale la prestazione lavorativa è stata esercitata nel Paese estero e il numero totale dei giorni necessari ad acquisire il diritto a ricevere le azioni. Affinché tale criterio sia applicato correttamente, si precisa che il numero dei giorni indicati al numeratore e al denominatore del rapporto deve essere individuato con criteri omogenei.



## Modalità di fruizione da parte dei lavoratori dipendenti

### I. Lavoratore

- ✓ I titolari di lavoro dipendente devono presentare una **richiesta scritta** al datore di lavoro inclusiva delle seguenti informazioni:
  - generalità (nome, cognome e data di nascita);
  - codice fiscale;
  - data di rientro in Italia e di prima assunzione in Italia (in caso di assunzioni successive o più rapporti di lavoro dipendente);
  - dichiarazione di possedere i requisiti previsti dal regime agevolativo;
  - indicazione dell'attuale residenza in Italia;
  - impegno a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza prima del decorso del periodo minimo;
  - dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti dall'art. 44 del D. L. 78/2010, dalla L. 238/2010, e dall'art. 24-bis del TUIR.
- ✓ La richiesta deve essere presentata all'attuale datore di lavoro anche in caso di seconda o ulteriore assunzione (rispetto a quella per cui il lavoratore è rientrato).



## Modalità di fruizione da parte dei lavoratori dipendenti

### I. Datore di lavoro – applicazione del beneficio fiscale

- ✓ Il datore di lavoro applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta e, in sede di conguaglio, dalla data dell'assunzione, mediante applicazione delle ritenute sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile prevista dal regime agevolativo per il quale il lavoratore ha presentato la richiesta scritta, al quale saranno commisurate le relative detrazioni.
- ✓ Il datore di lavoro dovrà dare evidenza del beneficio applicato nella CU del dipendente:

Redditi di lavoro dipendente e assimilati con contratto a tempo indeterminato	Redditi di lavoro dipendente e assimilati con contratto a tempo determinato
1	2

Solo il **50%** del reddito imponibile.

REDDITI ESENTI			
codice	ammontare	codice	ammontare
466	467	468	469

- Al punto **468** il codice **5**;
- Al punto **469** l'ammontare delle somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile.



## Modalità di fruizione da parte dei lavoratori dipendenti

### I. Datore di lavoro – mancata applicazione del beneficio fiscale

- ✓ Nelle ipotesi in cui il datore di lavoro non abbia potuto riconoscere l'agevolazione (o in assenza di un datore di lavoro italiano) 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 nella dichiarazione già nella misura ridotta.
- ✓ Il datore di lavoro dovrà dare evidenza della mancata applicazione del beneficio nella CU del dipendente:

Redditi di lavoro dipendente e assimilati  
con contratto a tempo indeterminato

Redditi di lavoro dipendente e assimilati  
con contratto a tempo determinato

1

2

Codice fiscale del percipiente

Mod. N.

DESCRIZIONE

ANNOTAZIONI

Reddito in misura piena

Nota «BD»: il 50% delle somme percepite dai lavoratori che trasferiscono la residenza in Italia che non hanno fruito dell'abbattimento della base imponibile, importo (...). Per usufruire dell'agevolazione il contribuente è tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi.



## Modalità di fruizione da parte dei lavoratori autonomi

### I. I lavoratori autonomi:

- ✓ possono accedere al regime fiscale di favore direttamente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi o,
- ✓ possono fruire dell'agevolazione in sede di **applicazione della ritenuta d'acconto** operata dal committente ai sensi dell'articolo 25 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, sui compensi percepiti. In tal caso, analogamente a quanto previsto per i lavoratori dipendenti, i lavoratori autonomi devono presentare una richiesta scritta ai propri committenti inclusiva di:
  - generalità (nome, cognome e data di nascita);
  - codice fiscale;
  - indicazione della data di rientro in Italia;
  - dichiarazione di possedere i requisiti previsti dal regime agevolativo;
  - indicazione dell'attuale residenza in Italia;
  - dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti dall'articolo 44 del d. l. n. 78 del 2010, dalla legge n. 238 del 2010 e dall'articolo 24-bis del TUIR.

Il committente all'atto del pagamento del corrispettivo opera la ritenuta del 20% prevista dall'articolo 25 del D.P.R. n. 600 del 1973 sull'imponibile ridotto del 50%.



## QUESTIONI APERTE



1- Il regime può essere applicato ai redditi di fonte italiana ove il beneficiario si qualifichi come soggetto fiscalmente non residente decorso il primo biennio?

2- Possibili aperture verso il concetto di residenza fiscale ai sensi dei Trattati internazionali?

