

# LAVORATORI IMPATRIATI ex art. 16, D.lgs. n. 147/2015

Il Legislatore, al fine di favorire l'attrazione di capitale umano dall'estero e sostenere lo sviluppo economico e culturale dello Stato italiano, ha introdotto diverse misure agevolative destinate ad una serie di soggetti che, in possesso di specifici requisiti, decidono di trasferire la propria residenza all'interno del territorio italiano per prestarvi attività lavorativa.

All'interno di questo contesto si colloca l'agevolazione prevista per i lavoratori c.d. "impatriati", la quale fonda la propria base giuridica su un unico testo normativo, il D.lgs. n. 147/2015 che, nel corso degli anni, complice una continua stratificazione normativa, ha modificato notevolmente i requisiti di accesso al regime, oltre all'entità dell'agevolazione stessa. L'obiettivo di questo contributo è riassumere le principali caratteristiche dell'agevolazione ad oggi in vigore, focalizzando l'attenzione sull'ambito del rapporto di lavoro dipendente. Prima di analizzare i requisiti di accesso previsti dalla vigente normativa, risulta utile concentrarsi sulla condizione fondamentale alla base della fruizione dell'agevolazione per lavoratori impatriati, ovvero il trasferimento della residenza in Italia da parte del lavoratore interessato, ai sensi di quanto disciplinato dall'art. 2 del D.P.R. n. 917/1986 (c.d. "TUIR").

In base a quanto disposto dal sovracitato articolo, [...] si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta<sup>1</sup> sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile [...].

Dalla lettura del predetto articolo 2 è possibile, quindi, rilevare la sussistenza di 3 condi-

zioni, tra loro alternative, al ricorrere delle quali un soggetto si qualifica come residente in Italia dal punto di vista fiscale:

- essere iscritti all'anagrafe della popolazione residente;
- avere il domicilio nello Stato ai sensi del codice civile<sup>2</sup>;
- avere la residenza nello Stato ai sensi del codice civile<sup>3</sup>.

Come già sottolineato, le tre condizioni di cui sopra si considerano tra loro alternative, pertanto, la sussistenza di anche una sola di esse - per la maggior parte del periodo d'imposta - porta a ritenere che il soggetto sia fiscalmente residente in Italia.

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 abbiano trasferito la residenza in Italia a decorrere dal 1° gennaio 2020 ed abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate<sup>4</sup> ha specificato che [...] 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 [...].

Premesso quanto sopra, analizziamo nel dettaglio le caratteristiche dell'agevolazione in argomento. ➤

1. 183 giorni o 184 giorni in caso di anno bisestile.

2. In base all'art. 43 del codice civile il domicilio di una persona è il

[...] luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi [...].

3. In base all'art. 43 del codice civi-

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

4. Circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020, paragrafo n. 5.

## LAVORATORI IMPATRIATI EX ART. 16, D.LGS. N. 147/2015

Il testo normativo su cui si basa la struttura dell'agevolazione è il D.lgs. n. 147/2015 (c.d. "Decreto Internazionalizzazione"), il cui articolo 16 definisce compiutamente quali siano i requisiti di accesso, l'ammontare dell'agevolazione e la durata temporale dei benefici fiscali. L'attuale versione del D.lgs. n. 147/2015, che trova applicazione per tutti i soggetti che sono rientrati in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019, è il risultato delle modifiche apportate al testo legislativo da parte del D.l. n. 34/2019 (c.d. "Decreto Crescita"), dal D.l. n. 124/2019 (c.d. "Decreto Fiscale"), dalla L. n. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021) e dalla L. n. 51/2022.

### I SOGGETTI BENEFICIARI:

L'art. 16 del D.lgs. n.147/2015 individua due distinte categorie di potenziali beneficiari dell'agevolazione, le cui caratteristiche vengono disciplinate rispettivamente all'interno dei commi 1 e 2 dell'articolo stesso e, in particolare:

in argomento deve, pertanto, essere concretamente connesso all'effettivo svolgimento dell'attività lavorativa. A tal proposito, l'Amministrazione Finanziaria ha chiarito che [...] *possono accedere al beneficio coloro che trasferiscono la residenza in Italia prima ancora di iniziare lo svolgimento di detta attività, a condizione che sia ravvisabile un collegamento tra i due eventi [...]*<sup>5</sup>.

**Benefici fiscali:** per il lavoratore che risulti in possesso dei requisiti sopra richiamati, il reddito prodotto in Italia concorre alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30% del suo ammontare; tale percentuale viene ridotta al 10% nel caso in cui il lavoratore – al rientro in Italia – decida di trasferire la propria residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia.

#### ART. 16, D.LGS. N.147/2015, COMMA 1

Lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato e che:

- non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento;
- si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;
- prestano attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

#### ART. 16, D.LGS. N.147/2015, COMMA 2

Cittadini dell'Unione Europea o di uno Stato Extra UE con cui 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.

### Decorrenza dei regimi agevolativi:

la decorrenza delle attuali misure di detassazione del reddito sono state disciplinate dapprima dal D.l. n. 34/2019 e, successivamente, dal D.l. n. 124/2019.

Il D.l. n. 34/2019, 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 [...]*. Era

**stabilita, pertanto, l'applicazione delle nuove misure incentivanti per i soli soggetti che avessero trasferito la residenza in Italia a decorrere dall'anno 2020.**

Il D.l. n. 124/2019, modificando le disposizioni del Decreto Crescita, ha successivamente concertato che le nuove misure agevolative si applicassero [...] *a decorrere dal* ►

È opportuno specificare che, indipendentemente dalla categoria (comma 1 o comma 2 dell'art. 16) nella quale si collochi il lavoratore che decide di rientrare in Italia, al fine di fruire dell'agevolazione è necessario che tra il trasferimento della residenza e lo svolgimento di un'attività lavorativa sussista il c.d. "nesso funzionale". Il rientro in Italia del soggetto

5. Circolare Agenzia delle Entrate n.17E/2017 del 23 maggio 2017.



**LAVORATORI IMPATRIATI EX ART. 16, D.LGS. N. 147/2015**

*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 inteso, quindi, estendere le agevolazioni previste per i lavoratori che trasferivano la residenza fiscale dall'anno 2020, **anche ai soggetti rientrati in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019.**

Si ritiene necessario ricordare che tali soggetti avrebbero comunque goduto dell'agevolazione in argomento, ma nella versione normativa «antecedente» quella attualmente in vigore, che risultava essere meno vantaggiosa per gli stessi. Precedentemente ai soprarichiamati interventi legislativi, infatti, la percentuale di abbattimento del reddito per i lavoratori impatriati non risultava essere pari al 70%, bensì al 50%. Tale modifica, per essere pienamente operativa necessitava, tuttavia, di essere finanziata attraverso l'accesso a specifiche risorse economiche attribuite ad un apposito Fondo, denominato «Fondo Controesodo». Le modalità di accesso alle prestazioni del suddetto Fondo devono essere stabilite da un apposito Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze che - ad oggi - non risulta essere ancora stato emanato.

In relazione a quanto finora esposto, pertanto, l'Agenzia delle Entrate, su parere conforme del Ministero dell'Economia e delle finanze, ha precisato che - nelle more dell'emanazione del predetto 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%<sup>6</sup>.

**Durata dell'agevolazione:**

In base a quanto disciplinato dall'art. 16, comma 3 del D.lgs. n. 147/2015, il beneficio fiscale decorre dall'anno in cui il lavoratore trasferisce la propria residenza in Italia e per i successivi quattro periodi d'imposta (**per un totale di cinque anni**).

Il successivo comma 3-bis del medesimo arti-

colo prevede la possibilità di estendere l'agevolazione in argomento per un **ulteriore quinquennio** in presenza degli specifici requisiti di seguito richiamati:

- avere almeno un figlio minore o a carico, anche in affidato preadottivo;
- avere acquistato 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 sovracitati cinque periodi d'imposta ulteriori, il reddito prodotto in Italia dal contribuente concorre alla formazione del suo reddito complessivo nella misura del 50% (10% nel caso in cui il lavoratore abbia almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo).

**L'estensione dell'agevolazione per i c.d. "vecchi" impatriati:**

La possibilità di fruire dell'agevolazione per un ulteriore quinquennio, dapprima destinata unicamente ai beneficiari della nuova versione del regime impatriati (come modificata dal D.l. n. 34/2019), è stata successivamente estesa, per opera della L. n. 178/2020 (c.d. "Legge di Bilancio 2021") ad un'ulteriore platea di soggetti in possesso di specifici requisiti e già destinatari dell'agevolazione per lavoratori impatriati - sebbene nella versione *ante* modifiche introdotte dal D.l. n. 34/2019.

Nello specifico, l'art. 1, comma 50, della L. n. 178/2020 ha previsto che l'estensione del regime agevolato per un ulteriore quinquennio sia esercitabile dai soggetti che:

- siano stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) o siano cittadini di Stati membri dell'Unione Europea;
- abbiano già trasferito la residenza in Italia prima dell'anno 2020;

6. Circolare Agenzia delle Entrate n.33E/2020 del 28 dicembre 2020.

**LAVORATORI IMPATRIATI EX ART. 16, D.LGS. N. 147/2015**

- alla data del 31 dicembre 2019 risultino 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 D.l. 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 [...].*

L'estensione del periodo di agevolazione di cui al presente paragrafo, 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 e, in particolare:

- **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 affidato 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, 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;
- **un importo pari al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro auto-**

**no** 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 affidato 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, 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.

L'Agenzia delle Entrate ha specificato che gli importi del 10 o del 5 per cento di cui sopra siano da calcolare sulla totalità del reddito prodotto e non sull'ammontare del reddito detassato. Per poter beneficiare della proroga, i lavoratori dipendenti devono presentare un'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, allegando alla medesima domanda gli estremi del versamento degli importi sovradescritti.

**Particolarità lavoratori sportivi:**

Sino al 20 maggio 2022, l'allora vigente formulazione dell'art. 16, comma 5-*quater*, del D.lgs. n. 147/2015 prevedeva [...] *per i rapporti di lavoro sportivo [...]* la possibilità di beneficiare dell'agevolazione in argomento alle medesime condizioni previste per la generalità dei lavoratori, seppur con le specificità di seguito richiamate:

- il reddito prodotto dal contribuente, anche nei primi 5 periodi di imposta di fruizione dell'agevolazione, non viene abbattuto nella misura del 70% bensì del 50%;

**LAVORATORI IMPATRIATI EX ART. 16, D.LGS. N. 147/2015**

- non trovano applicazione le condizioni di miglior favore previste, ai sensi dell'art. 16 comma 3-bis, in caso di trasferimento in Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia. In tali ipotesi, pertanto, il reddito prodotto non viene abbattuto del 90%;
- negli ulteriori 5 periodi d'imposta (estensione fruibile esclusivamente per gli sportivi che beneficiano dell'agevolazione nella "nuova versione", come modificata dal D.l. n. 34/2019) non si applica la disposizione che prevede l'abbattimento del reddito al 90% in caso di presenza di 3 figli;
- la fruizione dell'agevolazione è soggetta al pagamento di un contributo aggiuntivo annuo pari allo 0,5% della base imponibile da parte del soggetto beneficiario. Il D.P.C.M. del 26 gennaio 2021, che ha disciplinato le modalità di versamento del predetto contributo aggiuntivo, ha previsto che contestualmente al predetto pagamento, i soggetti optanti devono comunicare al Dipartimento per lo 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.

Premesso quanto sopra, la L. n. 51/2022, di conversione del D.l. n. 21/2022, intervenendo nuovamente sulla formulazione dell'art. 16 del D.lgs. n.147, ha previsto che le disposizioni agevolative trovino applicazione per i lavoratori sportivi esclusivamente al ricorrere delle seguenti condizioni (art. 16, comma 5-*quater*, D.lgs. n.147/2015):

- che i redditi 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 professioni-

stiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica entro l'anno 1990;

- che il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età;
- che il reddito complessivo dello stesso sia superiore ad euro 1.000.000

nonché nel caso in cui:

- i redditi di lavoro sportivo 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.

Benché le nuove disposizioni trovino applicazione a decorrere dal periodo d'imposta 2022, l'art. 12-*quater*, comma 3, D.l. n. 21/2022, ha comunque previsto che [...] *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<sup>7</sup> e fino alla loro naturale scadenza. [...]*

**Decadenza dal regime:**

Il beneficiario decade dall'agevolazione nel caso in cui trasferisca la propria residenza fuori dall'Italia prima che siano decorsi due anni dal trasferimento nel territorio dello Stato. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato<sup>8</sup> 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* ►

7. Le nuove disposizioni sono entrate in vigore il 21 maggio 2022.

8. Circolare Agenzia delle Entrate n.17E/2017 del 23 maggio 2017, paragrafo 3.6.



**LAVORATORI IMPATRIATI EX ART. 16, D.LGS. N. 147/2015**

*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 [...].*

**Quali redditi beneficiano dell'agevolazione:**

L'agevolazione per lavoratori rimpatriati attiene:

- ai redditi di lavoro dipendente e assimilati prodotti nel territorio dello Stato<sup>9</sup>;
- ai redditi di lavoro autonomo, che derivano dall'esercizio di arti e professioni di cui all'articolo 53 del TUIR, svolte sia in forma individuale che associata, prodotti nel territorio dello Stato;
- ai redditi di impresa prodotti dai soggetti in possesso dei requisiti di cui al comma 1 o 2 dell'art. 16, D.lgs. n. 147/2015 che avviano un'attiva d'impresa in Italia a partire dall'anno 2020<sup>10</sup>.

Con particolare riferimento ai redditi di lavoro dipendente, vale la pena segnalare che i redditi agevolabili sono esclusivamente quelli che concorrono alla formazione del reddito complessivo del contribuente in via "ordinaria". Risultano, pertanto, esclusi dall'abbattimento della base imponibile tutti quei redditi per cui la normativa fiscale prevede la tassazione c.d. "separata" quali, a mero titolo esemplificativo:

- trattamento di fine rapporto;
- incentivo all'esodo;
- indennità sostitutiva del preavviso;
- altre indennità e somme percepite una volta tanto in dipendenza della cessazione del rapporto di lavoro.

**Richiesta di fruizione dell'agevolazione da parte del lavoratore dipendente:**

Per poter fruire dell'agevolazione il lavoratore dipendente deve avanzare apposita richiesta scritta al proprio datore di lavoro, presentando una dichiarazione di spettanza resa ai sensi del D.P.R. n. 445/2000 che deve necessariamente contenere:

- le proprie generalità (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 per i lavoratori impatriati (ex art. 16, commi 1 o 2, D.lgs. n. 147/2015);
- 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 rientrano in Italia.

Il datore di lavoro applica il beneficio a decorrere dal periodo di paga successivo a quello di ricevimento della richiesta e, in sede di conguaglio, dalla data di assunzione.

9. L'Agenzia delle Entrate, all'interno della circolare n.17/E del 23 maggio 2017, ha specificato che [...] In linea generale, quindi, l'esenzione non spetta per i redditi derivanti da attività di lavoro prestata fuori dai confini dello Stato. (...) Relativamente ai redditi derivanti da attività di lavoro svolta in trasferta (...), si ritiene che essi siano agevolabili in quanto strettamente connessi alla attività svolta in Italia. Diversamente non

possono ritenersi agevolabili i redditi derivanti dalla attività lavorativa resa in distacco all'estero in quanto, in tale ipotesi, la prestazione, essendo resa a beneficio del soggetto distaccatario estero, risulta distinta dalla attività svolta in Italia. [...]

10. L'Agenzia delle Entrate, all'interno della circolare n.33/E del 28 dicembre 2020, ha specificato che [...] attesa la previsione normativa che fa riferimento ai soli redditi di im-

presa «prodotti» dai soggetti indicati, non siano oggetto di agevolazione i redditi prodotti dalle società di persone commerciali e imputati per trasparenza direttamente a ciascun socio, in proporzione alla propria quota di possesso. (...) Parimenti è escluso dal regime agevolato il reddito di impresa prodotto dalle società a responsabilità limitata a «ristretta base proprietaria» i cui soci sono esclusivamente persone fisiche, ai sensi dell'articolo 116 del TUIR [...].