

## Lavoratori impatriati, nuove regole 2021

### Chiarimenti sul perimetro applicativo dell'agevolazione

---

La Legge di bilancio 2021 interviene nuovamente sul regime dei lavoratori impatriati riconoscendo l'allungamento temporale del regime fiscale agevolato anche ai lavoratori che hanno trasferito la residenza in Italia prima dell'anno 2020 e che al 31 dicembre 2019 risultano beneficiari del regime di favore «ordinario». All'intervento normativo si accompagna la Cm 33/E/2020 che illustra le novità fino all'impianto fissato con il Decreto crescita 2019 e Decreto Fiscale del 2020.

### Legge di bilancio 2021: nuove agevolazioni per lavoratori impatriati

Le agevolazioni previste dall'articolo 16, comma 1, Dlgs 147/2015 (c.d. decreto internazionalizzazione) per i lavoratori impatriati, dopo aver subito nel corso del 2019, con effetto dal 2020, importanti variazioni con incremento della portata e quindi del relativo livello di appetibilità (articolo 5, DI 34/2019 e articolo 13-ter, DI 124/2019), sono state interessate da ulteriori modifiche ad opera della Legge di bilancio 2021.

L'articolo 1, comma 50 della Legge 178/2020 modifica l'articolo 5, DI 34/2019, con impatto nella portata delle previsioni nell'articolo 16, Dlgs 147/2015, a cui vengono aggiunti i nuovi commi 2-bis, 2-ter e 2 quater.

Si prevede che i lavoratori impatriati che:

- alla data del 31 dicembre 2019 risultano beneficiari del **regime speciale** di tassazione secondo le regole applicabili prima della disciplina introdotta dal Decreto crescita;
- siano stati **iscritti all'Anagrafe** degli italiani residenti all'estero o che siano cittadini di Stati membri dell'Unione europea;
- hanno già trasferito la **residenza** prima dell'anno 2020;

possono rientrare nell'allungamento del periodo di godimento dell'agevolazione (ulteriori cinque periodi d'imposta), applicabili ai soggetti rientrati dal 2020, sussistendo a loro favore le condizioni di accesso previste dal comma 3-bis del ridetto articolo 16, Dlgs 147/2015.

L'allungamento del periodo di fruibilità dei benefici, che persegue l'obiettivo di evitare eccessive discriminazioni nel tempo fra i diversi soggetti, è sottoposto al versamento di uno specifico importo calcolato sui redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia come impatriato (cioè oggetto dell'agevolazione), relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, in misura pari al:

a) **10%**, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno un figlio minorenni, anche in affidamento 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;

b) **5%**, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno tre figli minorenni, anche in affido 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.

In entrambe le ipotesi **l'unità immobiliare** può essere **acquistata direttamente** dal **lavoratore** oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà. L'operatività della disposizione ivi compreso la modalità dell'esercizio dell'opzione è demandata all'attuazione tramite provvedimento dell'agenzia delle Entrate, che dovrà essere emanato entro il 1° marzo 2021, cioè sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2021. La norma, in modo esplicito, esclude dall'applicabilità delle modifiche i rapporti di lavoro degli sportivi professionisti di cui alla Legge 91/1981.

### **Chiarimenti della circolare 33/e/2020**

La nuova Cm 28 dicembre 2020, n. 33/E dell'agenzia delle Entrate a seguito di alcune conferme giunte dal Dipartimento finanze con note del 9 ottobre e 12 novembre 2020, si aggiunge alle indicazioni in precedenza formulate sugli aspetti generali di applicabilità dell'agevolazione, dalla Cm 17/E/2017. In precedenza l'agenzia delle Entrate aveva fornito altri chiarimenti attraverso alcune risoluzioni, il principio di diritto n. 4 del 14 febbraio 2020 e varie risposte ad istanza di interpello.

Le nuove indicazioni interpretative si concentrano sui temi scaturiti dalle modifiche normative che hanno ridisegnato il perimetro di applicazione del regime agevolativo a partire dal periodo di imposta 2019, con particolare riferimento:

- ai **requisiti soggettivi** ed oggettivi per accedere all'agevolazione;
- ai **presupposti** per accedere all'ulteriore quinquennio agevolabile;
- all'**ambito temporale** di applicazione;
- alle modifiche normative concernenti il **requisito** dell'iscrizione all'anagrafe degli Italiani residenti all'estero (cd. **Aire**) per fruire dell'agevolazione fiscale.

I chiarimenti non riguardano, in modo diretto, le modifiche introdotte dalla Legge di bilancio 2021 che dovranno essere oggetto di successiva integrazione interpretativa.

### ***Requisiti soggettivi, oggettivi e ambito temporale***

La circolare delinea l'ambito soggettivo e oggettivo di fruibilità dell'agevolazione, di conferma del regime previgente le modifiche del Decreto Crescita 2019 e Fiscale del 2020 e le innovazioni portate dai nuovi provvedimenti con alcuni spunti specifici (si vedano le sintesi nelle tabelle).

### Ambito soggettivo (comma 1)

Può accedere al beneficio il lavoratore (anche cittadino straniero) che:

- a) Trasferisce la residenza nel territorio dello Stato, secondo quanto previsto dall'articolo 2 del Tuir;
- b) non è stato residente in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento e si impegna a risiedere in Italia per almeno due anni;
- c) svolge l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano (anche alle dipendenze o su incarico di lavoro autonomo di datore di lavoro / committente non residente [1]).

[1] Nella norma in vigore dal 30 aprile 2019.

In merito al periodo minimo di residenza estera e di lavoro all'estero prima del rientro in Italia, viene ribadito l'orientamento della Rm 51/E/2018, ritenendo che anche 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.

La **decadenza** che deriva dal mancato rispetto dell'impegno di residenza in Italia per almeno due anni comporta, in base all'articolo 3 del Dm Mef 26 maggio 2016, il recupero dei benefici già fruiti con applicazione delle relative sanzioni e interessi.

Al fine di ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali (articolo 2 del Tuir), residente in Italia è sufficiente la sussistenza, per la maggior parte del periodo d'imposta, di una delle seguenti condizioni mutate dalla disciplina civilistica (articolo 43 del codice civile):

- luogo di dimora abituale;
- sede principale dei propri affari e interessi.

Per consolidato orientamento giurisprudenziale, la nozione civilistica di residenza consiste in una situazione di fatto che presuppone l'esistenza di un duplice requisito, oggettivo e soggettivo, ovvero la permanenza in un determinato luogo e l'intenzione di abitarvi in modo stabile.

La circolare conferma che il nuovo comma 5-ter non ha modificato il riferimento al **periodo di possesso** del **requisito** della **residenza** all'estero che nel caso dei soggetti di cui all'articolo 16, comma 2, è almeno pari a due periodi di imposta (o cinque per i soggetti che applicano il regime sulla base delle precedenti regole), ma consente di dimostrare di aver effettivamente trasferito la residenza all'estero ai sensi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, in assenza o tardiva iscrizione all'Aire (cd. «sanatoria Aire»), facendo riferimento ad elementi probatori di natura sostanziale. Questa possibilità viene ritenuta applicabile

indifferentemente a coloro che hanno trasferito la residenza a partire dal 2020 o dal 2019, cittadini italiani, ma anche agli stranieri. Questi ultimi, anche se il comma 5-ter è rivolto specificatamente ai «*cittadini italiani*» non iscritti all'Aire, laddove siano nella possibilità di dare dimostrazione di aver avuto effettivamente la residenza all'estero sulla base delle disposizioni contenute nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni nei periodi di imposta in cui erano formalmente residenti in Italia, possano comunque accedere al regime fiscale di favore.

### Requisito soggettivo (comma 2)

Destinatari del beneficio fiscale i cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale che:

- a) siano in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto «*continuativamente*» un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, ovvero
- b) 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*»; il mero conseguimento del titolo può avvenire dopo il rientro in Italia purchè il percorso di studio si sia svolto interamente prima del rientro.

I contribuenti che rientrano in Italia a seguito di aspettativa non retribuita all'estero sono esclusi dall'agevolazione, in considerazione dei meri effetti sospensivi che l'istituto della aspettativa non retribuita produce sul rapporto di lavoro, configurando una mera prosecuzione e continuità del rapporto di lavoro «sospeso» conseguente al trasferimento all'estero, in considerazione del medesimo datore di lavoro e delle medesime condizioni contrattuali. Si osserva che questa posizione è in totale contrasto con le indicazioni della Rm 92/E/2017 concernente il rientro docenti e ricercatori (articolo 44, DI 78/2010) non ravvisando la Cm 33/E, nel caso degli impatriati, rilevante l'**interruzione del nesso di corresponsività delle prestazioni**, cioè del sinallagma del contratto di lavoro, seppure in presenza della conservazione per il dipendente del diritto al posto di lavoro. Invece un'apertura interpretativa si riscontra in riferimento alla posizione dei lavoratori distaccati rispetto alla chiusura della Rm 76/E/2018. Spetta l'agevolazione nell'ipotesi in cui l'attività lavorativa svolta dall'impatriato costituisca una «nuova» attività lavorativa con la 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. Si conferma invece che non spetta il beneficio fiscale in esame nell'ipotesi di distacco all'estero con successivo rientro, in presenza del medesimo contratto e presso il medesimo datore di lavoro con continuità di ferie maturate, anzianità di servizio, assenza del periodo di prova, anche se in presenza di un nuovo contratto e/o ruolo.

La **durata dell'agevolazione** è prevista dal comma 3 dell'articolo 16 ed ha una struttura base, nonché la possibilità di estensione temporale a cui corrisponde anche una differente misura di fruibilità come indicato

nelle tabelle riportate nel seguito.

Tempo di applicabilità	
Durata base (comma 3)	Agevolazione applicabile per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia e per i quattro periodi di imposta successivi.

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** ed entro i limiti temporali di applicazione dell'agevolazione. In sostanza viene riconosciuto un diritto di accesso collegato allo status nell'arco temporale di riferimento di vigenza dell'agevolazione in relazione alle diverse fattispecie reddituali che vi rientrano come indicato nella tabella che segue.

Requisito oggettivo	
Redditi agevolabili (conseguiti in base alle regole di ciascuna categoria reddituale nel periodo di vigenza dell'agevolazione [1])	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Redditi di lavoro dipendente e assimilati (esclusa la parte soggetta all'aliquota addizionale articolo 33 del DI 78/2010);</li> <li>- redditi di lavoro autonomo, che derivano dall'esercizio di arti e professioni (articolo 53 del Tuir, svolte sia in forma individuale che associata; per esempio, nella forma dell'associazione professionale), prodotti nel territorio dello Stato compreso quelli derivanti da diritti di autore se prodotti nello svolgimento dell'attività professionale, ma esclusi quelli rientranti nel regime forfetario;</li> <li>- redditi d'impresa per le attività d'impresa avviate in Italia a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.</li> </ul>
<i>[1] Ad esempio non compete l'agevolazione su bonus, indennità, ecc. di lavoro dipendente o compensi di lavoro autonomo, maturati durante il quinquennio percepiti dopo la cessazione del regime agevolato.</i>	

La circolare precisa che il reddito di impresa agevolabile è unicamente quello **dell'imprenditore individuale**, poiché prodotto dalla persona fisica mediante l'esercizio della propria attività lavorativa in regime di impresa. Sono invece esclusi dall'agevolazione i redditi d'impresa prodotti:

- dalle società di persone commerciali e imputati per trasparenza direttamente a ciascun socio, in

proporzione alla propria quota di possesso (articolo 5 del Tuir);

- dalle società a responsabilità limitata a « *ristretta base proprietaria* » i cui soci sono esclusivamente persone fisiche (articolo 116 del Tuir).

Le categorie di reddito agevolabili possono derivare da attività di lavoro esercitate con l'impatrio o da attività aggiuntive intraprese in momenti successivi all'impatrio, sempre soddisfacendo il collegamento tra il trasferimento della residenza fiscale in Italia e lo svolgimento dell'attività lavorativa nel territorio dello Stato secondo i chiarimenti già forniti dalla Cm 17/E/2017.

Eventuali emolumenti che si riferiscono a prestazioni lavorative svolte in periodi d'imposta precedenti al rientro, durante i quali l'impatriato era fiscalmente residente all'estero, laddove percepiti nei periodi d'imposta in cui l'impatriato ha acquisito la residenza fiscale in Italia, non rientrano nel regime agevolato pur essendo soggetti ad imposizione ordinaria nello Stato, salvo il riconoscimento del credito per le imposte pagate all'estero (articolo 165 Tuir) previsto per evitare la doppia imposizione.

### **Misura e durata prolungata dell'agevolazione**

Agli effetti della definizione della misura dell'agevolazione costituisce specifico spartiacque distintivo il regime agevolato in vigore fino al 30 aprile e dal 1° maggio 2019.

<b>Reddito agevolabile</b>	
Entità dell'agevolazione	<p>I redditi agevolabili concorrono alla formazione dell'imponibile complessivo nella misura del 30%.</p> <p>La percentuale di esenzione del reddito prodotto è stata innalzata dal 50 al 70%.</p>
Agevolazione residenza Regioni centro e sud Italia (Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia)	<p>La percentuale di esenzione del reddito prodotto è stata innalzata al 90% (rileva la prima residenza al momento dell'impatrio nelle Regioni di maggior favore; il beneficio non compete in caso di successivo trasferimento ad una Regione del centro sud dopo il primo impatrio con acquisizione della residenza fiscale in Italia).</p>
Arco temporale	<p>Il beneficio rimane costante 50%, 70% o 90% per i 5 anni di durata in relazione al momento di acquisizione della residenza fiscale in Italia (a parte i casi di estensione temporale).</p>

Per i soggetti che rientrando stabiliscono la residenza nelle Regioni del centro sud l'agevolazione compete anche se il soggetto lavora al di fuori del Comune di residenza purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali,

conservando così la dimora abituale. Questa condizione deve permanere per tutto il periodo di fruizione dell'agevolazione.

La modifica introdotta dall'articolo 13-ter, DI 124/2019, ha esteso le maggiori agevolazioni già disposte nei confronti dei lavoratori che hanno trasferito la residenza in Italia dal periodo di imposta 2020, anche nei confronti dei lavoratori rientrati nel Paese a partire dal 30 aprile 2019 (precisazione confermata dal parere del Dipartimento finanze 12 novembre 2020, prot. 352447).

<b>Misura e durata dell'agevolazione</b>		
<b>Residenza fiscale trasferita in Italia</b>	<b>Agevolazione dal</b>	<b>Misura agevolazione</b>
Dal 1° gennaio al 29 aprile 2019	periodo d'imposta 2019	Detassazione 50%
dal 30 aprile ed entro il 2 luglio 2019	periodo d'imposta 2019	Detassazione 50 o 70%
a partire dal 3 luglio 2019	periodo d'imposta 2020	Detassazione 70%
a partire dal 1° gennaio 2020	periodo d'imposta 2020	Detassazione 70%

Occorre evidenziare che la circolare, sulla scorta del parere del Dipartimento finanze prot. 324497 del 9 ottobre 2020, chiarisce che ai fini dell'aumento dell'agevolazione dal 50 al 70%, per i soggetti che abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia dal 30 aprile al 2 luglio 2019, è necessario che venga emanato il relativo Decreto del MEF che consente di accedere alle risorse del citato «*Fondo Controesodo*» (articolo 13-ter, comma 2 del Decreto fiscale) e nelle more dell'emanazione di tale decreto resta applicabile l'agevolazione nella minore misura del 50%.

Va tenuta in considerazione la specificità del comma 2 dell'articolo 16 riservato ai redditi d'impresa degli imprenditori impatriati. La nuova misura dell'agevolazione si applica ai redditi di impresa prodotti, a partire dal periodo di imposta 2019, dagli imprenditori impatriati (identificati dai commi 1 e 2 dell'articolo 16), che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono la residenza fiscale nel territorio dello Stato.

<b>Estensione temporale di ulteriori cinque anni (comma 3-bis)</b>	
<b>Riservata a chi</b>	<b>Misura agevolazione</b>
Ha almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo	Detassazione 50%

Acquista una unità immobiliare di tipo residenziale in Italia direttamente da parte del lavoratore oppure da parte del coniuge, del convivente o dei figli, anche in comproprietà, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento	Detassazione 50%
Ha almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo	Detassazione 90%

La circolare precisa che l'agevolazione è complessivamente applicabile, sommando i periodi agevolabili per un massimo di dieci anni. Quindi le condizioni illustrate in tabella non sono fra di loro cumulabili e operano l'una in alternativa all'altra, producendo unicamente l'effetto di ampliamento del regime agevolativo solo ad ulteriori cinque periodi d'imposta.

Sulla misura dell'agevolazione 50 o 70%, nonché 10%, come illustrate non dovrebbero avere alcun effetto le novità della Legge di Bilancio 2021, salva la possibilità di ottenere l'estensione temporale a cui mira espressamente la modifica per i soggetti in possesso di determinati requisiti.

#### ***Requisito figli a carico***

I figli che danno diritto all'estensione temporale del beneficio possono essere quelli nati prima del trasferimento in Italia o successivamente, a condizione che tale presupposto sussista entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione. La circostanza che, successivamente al rientro, i figli diventino maggiorenni o non siano fiscalmente più a carico, non determina la perdita dei benefici fiscali a condizione che ciò avvenga all'interno del primo o secondo quinquennio di godimento. L'agevolazione sussiste inoltre anche nell'ipotesi in cui i figli minorenni o a carico non siano residenti in Italia al momento del rientro, a condizione che gli stessi trasferiscano la residenza fiscale nello Stato entro il primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione.

#### ***Acquisto unità immobiliare***

In merito all'acquisto dell'unità immobiliare di tipo residenziale, al fine di individuare i dodici mesi precedenti al trasferimento l'agenzia delle Entrate conferma le indicazioni delle circolari 14/E/2012 e 17/E/2017 in cui si fa riferimento al concetto di anno secondo il calendario comune, inteso come periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell'anno e fino al giorno antecedente dell'anno successivo. Se l'acquisto avviene successivamente al **rientro dell'impatriato** questo deve avvenire entro il primo quinquennio e permanere per tutto il periodo coperto dall'agevolazione (quindi anche decennale). L'agevolazione compete anche nella circostanza in cui il soggetto sia già proprietario di altro immobile di tipo residenziale sul territorio dello Stato ma in ogni caso l'**acquisto** deve essere a **titolo oneroso e definitivo** (non basta il preliminare che non produce effetto traslativo entro il quinquennio) e riguardare proprietà piena non essendo sufficiente da sola la nuda proprietà o diritto di usufrutto da cui deriva solo la teorica intenzione di radicare la residenza nel territorio dello Stato.

#### ***Modalità di fruizione dell'agevolazione***

Per quanto riguarda la modalità di fruizione dell'agevolazione la circolare conferma le modalità illustrate nella precedente Cm 17/E/2017, parte seconda, paragrafo 4.2 relativamente sia al caso della richiesta al sostituto d'imposta da parte del lavoratore dipendente o assimilato, nonché del libero professionista. Precisa che laddove l'impatriato non abbia formulato alcuna richiesta al proprio datore di lavoro nel periodo di imposta in cui è avvenuto il rimpatrio, né ne abbia dato evidenza (dichiarando il reddito nei limiti agevolati), nelle relative dichiarazioni dei redditi (modello Redditi PF o 730), i cui termini di presentazione risultano scaduti, per detti periodi di imposta, per ciascuno degli anni in cui spetta l'agevolazione, l'accesso al regime è da considerarsi precluso (con preclusione che opera anno per anno separatamente).

Mentre non è ammissibile il rimedio attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa a favore (in quanto il regime di favore è opzionale), il beneficio potrà essere ottenuto attraverso la presentazione della **dichiarazione correttiva** nei **termini** oppure **tardiva**, entro novanta giorni dal termine di presentazione ordinario (laddove dovesse essere stata omessa la dichiarazione) o l'integrativa entro i novanta giorni della dichiarazione presentata nei termini (Cm 42/E/2016).

L'impossibilità di fruire dell'istituto della c.d. *remissio in bonis* attraverso dichiarazione integrativa rende inefficace anche l'eventuale richiesta di rimborso ordinaria.

### ***Sportivi professionisti***

L'estensione agli sportivi professionisti del regime speciale previsto per gli impatriati ad opera dell'articolo 16, comma 5-*quater* con il versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile, viene per adesso ritenuta inoperante a causa della mancanza del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri la cui emanazione è prevista dall'articolo 5, comma 1, lettera d), DI 34/2019.

### ***Limiti agli interpelli per regime impatriati***

La circolare segnala che l'accesso al regime agevolato non è subordinato alla presentazione di istanza di interpello. Quindi viene ritenuta preclusa al contribuente la possibilità di presentare istanza di interpello, laddove le questioni poste riguardino la sussistenza dei presupposti per stabilire **l'effettiva residenza fiscale** e la **verifica** dei **requisiti** necessari ai fini dell'accesso al regime speciale. Questo tipo di verifiche implica valutazioni non esperibili in sede di interpello da parte dell'agenzia delle Entrate, trattandosi di ipotesi caratterizzate da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dall'amministrazione finanziaria ma solo in sede di accertamento che si realizza tramite il mero appuramento del fatto (Cm 9/E/2016) tipico della fase di verifica del Fisco.