OGGETTO: **AGEVOLAZIONI FISCALI PER I LAVORATORI ITALIANI CHE TRASFERISCONO LA RESIDENZA NEL NOSTRO PAESE**

L'art. 16 del d.lgs. n. 147/2015 (*) - come modificato dal decreto-legge n. 34/2019, entrato in vigore l'1 maggio scorso e convertito in legge n. 58/2019 - prevede alcune agevolazioni fiscali in favore dei lavoratori italiani che trasferiscono la residenza nel nostro Paese ("*impatriati*"). In particolare, possono beneficiarne le persone che, oltre a trasferire la residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 del D.P.R. n. 917/1986 (T.u.i.r.), soddisfino **contemporaneamente** le seguenti condizioni:

1) **non essere stati residenti in Italia nei due periodi di imposta precedenti il trasferimento** (a fronte dei cinque richiesti dalla normativa previgente);
2) si impegnino a **risiedere in Italia per almeno due anni**;
3) svolgano l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Per l'art. 2, comma 2, del T.u.i.r., si considerano **residenti in Italia** le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta – almeno 183 giorni l'anno (184 negli anni bisestili) –, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio ("*Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi*" - art. 43, 1° comma, del Codice civile) o la residenza ("*La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale*" - art. 43, 2° comma, del Codice civile), ai sensi del Codice civile.

Il lavoratore "*impatriato*" non deve essere necessariamente stato iscritto all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE): secondo quanto stabilito dal vigente comma 5-ter dell'art. 16 del d.lgs. n. 147/2015 (aggiunto dal d.l. n. 34/2019), infatti, "*I cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere ai benefici fiscali di cui al presente articolo purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi …*".

Per l'Agenzia delle Entrate la *ratio* della norma è volta a valorizzare, per i soggetti che non risultano iscritti all'AIRE (o che lo siano da meno di due periodi di imposta), la possibilità di comprovare – comunque - il periodo di residenza all'estero sulla base delle Convenzioni contro le doppie imposizioni (risposta a interpello n. 497 del 25 novembre scorso, sotto riportata).

Il requisito dello **svolgimento di un'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano** è soddisfatto qualora, nel periodo di imposta, l'attività venga prestata in Italia in misura superiore a 183 giorni (includendo i giorni lavorativi, le ferie, le festività, i riposi settimanali e i giorni non lavorativi – Agenzia delle Entrate, circolare n. 17/E del 2017).

Per chi trasferirà la residenza in Italia dal 2020 in poi, il reddito di lavoro dipendente concorrerà alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30 % del relativo ammontare (a fronte del 50% previsto dalla normativa previgente).

Tale **agevolazione sarà applicabile per** il periodo di imposta in cui avviene il trasferimento e nei quattro successivi (per un totale, quindi, di **cinque periodi di imposta**).

La percentuale dei redditi soggetti a imposizione è ulteriormente **ridotta al 10%** qualora il lavoratore trasferisca la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia.

I benefici fiscali si applicano per **ulteriori 5 periodi di imposta** se i lavoratori:

a) hanno almeno 1 figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo;
b) diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento o nei dodici mesi precedenti; l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.

In entrambi i casi, **per i 5 anni di prolungamento dell'agevolazione, i redditi sono assoggettati a imposta per il cinquanta per cento del loro ammontare**.

Per i lavoratori che abbiano almeno **3 figli minorenni o a carico**, anche in affido preadottivo, durante il periodo di prolungamento i redditi concorrono a formare l'imponibile per il **10%** del loro ammontare.

Per beneficiare dell'agevolazione **i lavoratori** in possesso dei necessari requisiti e titolari di reddito di lavoro dipendente **devono presentare una richiesta scritta al datore di lavoro** ai sensi del D.P.R. n. 445/2000, contenente:

- le generalità e il codice fiscale;
- l'indicazione della data di rientro in Italia e della prima assunzione in Italia (in caso di assunzioni successive o più rapporti di lavoro dipendente);
- la dichiarazione di possedere i requisiti previsti dal regime agevolativo;
- 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 incentivi fiscali previsti per il rientro dei ricercatori e docenti e dall'art. 24-bis del T.u.i.r.

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).

Il datore di lavoro applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta, abbattendo il reddito imponibile del 70% – o, a seconda dei casi, nelle altre misure sopra indicate – **e in sede di conguaglio** mediante applicazione delle ritenute sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile, al quale saranno commisurate le relative detrazioni. **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.

(*) **Art. 16 del d.lgs. n. 147/2015**

1. 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 al ricorrere delle seguenti condizioni:

a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;

b) l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano.

1-bis. 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.

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, le cui categorie vengono individuate tenendo conto delle specifiche esperienze e qualificazioni scientifiche e professionali con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 3. 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.

3. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e per i quattro periodi successivi. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono adottate le disposizioni di attuazione del presente articolo anche relativamente alle disposizioni di coordinamento con le altre norme agevolative vigenti in materia, nonché relativamente alle cause di decadenza dal beneficio.

3-bis. Le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta ai lavoratori con almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo. Le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta anche nel caso in cui i lavoratori diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento; l'unità immobiliare può' essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà. In entrambi i casi, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. Per i lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10 per cento del loro ammontare.

4. Il comma 12-octies dell'articolo 10 del decreto-legge 31 dicembre 2014, n. 192, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2015, n. 11, è abrogato. I soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015 applicano, per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016 e per quello successivo, le disposizioni di cui alla medesima legge nei limiti e alle condizioni ivi indicati; in alternativa possono optare, con le modalità definite con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate da emanare entro tre mesi dalla data di entrata in vigore della presente disposizione, per il regime agevolativo di cui al presente articolo.

5. All'articolo 2, comma 1, lettere a) e b), della legge 30 dicembre 2010, n. 238, le parole: «nati dopo il 1° gennaio 1969» sono abrogate.

5-bis. La percentuale di cui al comma 1 è ridotta al 10 per cento per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia.

5-ter. I cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere ai benefici fiscali di cui al presente articolo purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a). Con riferimento ai periodi d'imposta per i quali siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero oggetto di controversie pendenti in ogni stato e grado del giudizio nonché per i periodi d'imposta per i quali non sono decorsi i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ai cittadini italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019 spettano i benefici fiscali di cui al presente articolo nel testo vigente al 31 dicembre 2018, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a). Non si fa luogo, in ogni caso, al rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo.

5-quater. Per i rapporti di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91, ferme restando le condizioni di cui al presente articolo, i redditi di cui al comma 1 concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. Ai rapporti di cui al primo periodo non si applicano le disposizioni dei commi 3-bis, quarto periodo, e 5-bis.

5-quinquies. Per i rapporti di cui al comma 5-quater, 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. Le entrate derivanti dal contributo di cui al primo periodo sono versate a un apposito capitolo dell'entrata del bilancio dello Stato per essere riassegnate a un apposito capitolo, da istituire nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per il successivo trasferimento al bilancio autonomo della Presidenza del Consiglio dei ministri, per il potenziamento dei settori giovanili. Con decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, su proposta dell'autorità di Governo delegata per lo sport e di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze, sono definiti i criteri e le modalità di attuazione del presente comma, definiti con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze di cui al comma 3.

Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Persone fisiche, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

Risposta n. 497

OGGETTO: Regime speciale per lavoratori impatriati - Mancata iscrizione all'AIRE - Articolo 16, decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante* dichiara di essere in possesso dei requisiti previsti per fruire dell'agevolazione di cui all'articolo 16, comma 2, del d.lgs. n. 147 del 2015 (regime dei "lavoratori impatriati") e, in particolare, dichiara che:

- è cittadino italiano in possesso di titolo di laurea;
- ha svolto continuativamente attività di lavoro dipendente in Norvegia nel periodo da luglio 2015 a gennaio 2018, ivi trasferendo la propria residenza, pur non cancellandosi dal registro anagrafico italiano;
- nel mese di marzo 2018 è rientrato in Italia ed ha iniziato un rapporto di lavoro a tempo indeterminato con la società ALFA.Ciò posto, l'*Istante* chiede chiarimenti in ordine alla possibilità e modalità di fruizione del regime speciale per lavoratori impatriati, di cui all'articolo 16, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, in relazione alle modifiche normative apportate dall'articolo 5, comma 1,

del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34. In particolare, l'*Istante* chiede se, in base alle previsioni del comma 5-*ter*, del d.l. n. 34 del 2019, possa essere ammesso a fruire del regime speciale per i lavoratori impatriati anche in assenza del requisito dell'iscrizione all'AIRE.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene di essere in possesso dei requisiti richiesti per fruire del regime speciale per lavoratori impatriati ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, come modificato dall'articolo 5, del d.l. n. 34 del 2019 e, pertanto, intende assoggettare a tassazione, nella misura del 50 per cento, il proprio reddito da lavoro dipendente a decorrere dal primo anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia, e per i quattro periodi di imposta successivi.

In particolare, l'*Istante*, pur non essendosi iscritto all'AIRE, ritiene di poter provare di essere stato residente all'estero dal periodo d'imposta 2015 e sino alla data di rientro (marzo 2018), in base alla Convenzione per evitare le doppie imposizioni sottoscritta tra Italia e Norvegia.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 ha introdotto il "regime speciale per lavoratori impatriati". La citata disposizione è stata oggetto di modifiche normative, operate dall'articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, in vigore dal 1° maggio 2019, e convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, che trovano applicazione, ai sensi del comma 2 del citato articolo 5 del d.l. n. 34 del 2019, *"a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto"* e, pertanto, sono rivolte ai soggetti che acquisiscono la residenza fiscale in Italia a partire dal periodo d'imposta 2020.

Nell'ipotesi di trasferimento delle residenza fiscale in Italia entro il periodo d'imposta 2019 (ovvero entro il 2 luglio 2019), occorre far riferimento all'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015, nella formulazione vigente fino al 30 aprile 2019, secondo cui al verificarsi delle condizioni richieste, i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50 per cento.

Trattasi di un'agevolazione temporanea, applicabile per un quinquennio a decorrere dal periodo d'imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'art. 2 del TUIR, e per i quattro periodi di imposta successivi (cfr. articolo 16, comma 3, d.lgs. n. 147 del 2015). Ne consegue che l'applicazione dell'agevolazione deve essere uniforme per l'intero arco temporale dei cinque anni previsti dalla normativa.

Per accedere al regime speciale per i lavoratori impatriati, al norma in esame presuppone, inoltre, che il soggetto non sia residente in Italia per un periodo minimo precedente all'impatrio e si impegni a permanervi per almeno due anni a pena di decadenza dell'agevolazione (cfr. articolo 3, decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 maggio 2016, recante "Disposizioni di attuazione del regime speciale per lavoratori impatriati, di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147").

Si ricorda altresì che, ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, sono residenti in Italia le persone fisiche che, per almeno 183 giorni (o 184 giorni 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. Le condizioni appena indicate sono fra loro alternative, pertanto, la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a fare ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

Si osserva che il comma 2 dell'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 non indica espressamente un periodo minimo di residenza estera, come, invece, previsto per i

soggetti di cui al comma 1 del medesimo articolo 16.

A tale proposito, come chiarito con la risoluzione n. 51/E del 7 luglio 2018, considerato che il comma 2 prevede un periodo minimo di lavoro all'estero di due anni, si ritiene che per i predetti 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.

Con riferimento, infine, al requisito della residenza estera si evidenzia che, qualora il periodo di iscrizione all'AIRE risulti insufficiente o detta iscrizione non risulti affatto, trovano applicazione le disposizioni di cui al comma 5-ter inserito nell'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015, secondo cui: *"I cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere ai benefici fiscali di cui al presente articolo purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a). Con riferimento ai periodi d'imposta per i quali siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero oggetto di controversie pendenti in ogni stato e grado del giudizio nonché per i periodi d'imposta per i quali non sono decorsi i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ai cittadini italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019 spettano i benefici fiscali di cui al presente articolo nel testo vigente al 31 dicembre 2018, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al, comma 1, lettera a). Non si fa luogo, in ogni caso, al rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo".*

La *ratio* di tale norma è volta a valorizzare, per i soggetti che non risultano iscritti all'AIRE (o che vi risultano iscritti per un periodo inferiore a quello richiesto dal comma 1 dell'articolo 16), la possibilità di comprovare il periodo di residenza

all'estero sulla base delle Convenzioni contro le doppie imposizioni.

A tal fine, si ritiene che la richiamata disposizione trovi applicazione non solo per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a partire dal periodo d'imposta 2020, ma anche per i contribuenti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia entro il periodo di imposta 2019.

Con riferimento al caso di specie, laddove l'Istante sia in grado di comprovare la residenza estera per gli anni di imposta 2016 e 2017 e sempreché risultino soddisfatti tutti gli altri requisiti richiesti dalla disciplina *de qua* potrà beneficiare dell'agevolazione fiscale di cui all'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 - come modificato dall'articolo 5 del d.l. n. 34 del 2019, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 - a decorrere dall'anno di imposta 2018.

Resta fermo che la verifica della sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale di un soggetto riguarda elementi di fatto che, come precisato con circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, non possono essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)