



Regime degli Impatriati

A partire dal decennio scorso il legislatore ha cominciato ad introdurre varie agevolazioni fiscali finalizzate ad incentivare il ritorno in Italia, o il trasferimento ex novo, di persone e lavoratori: in linea generale, si tratta di norme che prevedono, per un certo numero di anni, una riduzione del carico fiscale sui redditi prodotti a partire dal trasferimento in Italia.

Il più diffuso, quanto a possibili soggetti coinvolti, è il regime degli Impatriati, in vigore come misura strutturale dal 2015, disciplinato dall'articolo 16, comma 1 del Decreto Legislativo 14 settembre 2015, n. 147. Nel corso degli ultimi anni è stato sottoposto a diverse modifiche che hanno reso meno stringenti i requisiti necessari e incrementato l'incentivo fiscale.

Ripercorriamo le principali caratteristiche di questo regime, anche alla luce dei chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate, confrontando la versione successiva alle modifiche introdotte dal Decreto Legge n. 34/2019, applicabile a chi si trasferisce in Italia dal 30 aprile 2019 in poi, con la versione antecedente, applicabile ai soggetti trasferiti prima di tale data.

Soggetti interessati

Possono beneficiare dell'agevolazione i soggetti che possiedono congiuntamente i seguenti requisiti:

1. trasferiscono la residenza fiscale in Italia come definita dall'articolo 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (Tuir);
2. non sono stati fiscalmente residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento;
3. si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;
4. svolgono l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Nella versione previgente, invece, i requisiti necessari erano invece i seguenti:

1. trasferimento della residenza fiscale in Italia come definita dall'articolo 2 del Tuir;
2. non essere stati fiscalmente residenti in Italia nei cinque periodi d'imposta precedenti il trasferimento;

3. impegnarsi a risiedere in Italia per almeno due anni;
4. instaurazione di un rapporto di lavoro con un'impresa residente in Italia per svolgere l'attività lavorativa prevalentemente in Italia;
5. attribuzione di un ruolo direttivo o possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

Come si può notare, la novella del 2019 ha voluto allargare la platea dei lavoratori potenzialmente interessati dall'agevolazione: il periodo minimo di permanenza all'estero è stato ridotto da cinque a due periodi d'imposta, è sufficiente che l'attività lavorativa sia svolta in Italia, indipendentemente dalla residenza del datore di lavoro, e non è più necessario ricoprire ruoli diretti o essere in possesso di particolari titoli di studio.

L'Agenzia delle Entrate ha specificato che il requisito dello svolgimento dell'attività lavorativa in Italia risulta soddisfatto se la stessa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno, considerando anche i giorni non lavorati o non lavorativi (come ad esempio ferie e festività), ma esclusi i distacchi all'estero e le trasferte di durata superiore a 183 giorni; se per effetto di trasferte/distacchi superiori a 183 giorni il requisito risulta soddisfatto solo per alcuni anni del quinquennio di applicazione del regime, il lavoratore fruirà del regime per i corrispondenti periodi d'imposta.

È stato anche chiarito che non può beneficiare dell'agevolazione il lavoratore che rientra in Italia dopo essere stato distaccato all'estero, a meno che a seguito del rientro in Italia assuma una posizione aziendale e svolga mansioni differenti rispetto al ruolo assunto prima del distacco all'estero: è richiesto che ci sia una sostanziale discontinuità e sia sottoscritto un nuovo contratto di lavoro con obbligazioni nuove ed autonome rispetto al precedente.

Nella stessa situazione si trova il lavoratore che rientra in Italia dopo essere stato, durante la permanenza all'estero, in aspettativa non retribuita riprendendo la

propria posizione lavorativa con stesso inquadramento e condizioni contrattuali in essere prima dell'espatrio, poiché non coerente, secondo l'Agenzia delle Entrate, con la ratio della norma finalizzata ad attrarre in Italia nuovo capitale umano.

A proposito di queste due situazioni, si segnala che diversi commentatori sulla stampa specializzata, riscontrando che nella prassi delle multinazionali in caso di trasferimento all'estero di lavoratori il contratto di lavoro sottostante resta in essere e al rientro non si assiste alla stipula di contratti ex novo, premono affinché l'Agenzia delle Entrate adotti un approccio più sostanzialistico e meno ancorato all'aspetto formale: a fronte di un periodo, magari prolungato, di permanenza all'estero, il rientro in Italia assumendo un ruolo che testimonia un avanzamento di carriera e di responsabilità dovrebbe bastare a dimostrare un comportamento non elusivo dello spirito dell'agevolazione.

Attribuisce titolo a beneficiare del regime degli Impatriati anche il trasferimento in Italia avvenuto prima di iniziare l'attività lavorativa, purché sia ravvisabile un collegamento tra i due eventi.

Oggetto dell'agevolazione

Il regime agevolativo consiste nell'esenzione da imposizione fiscale per il 70% del loro ammontare dei redditi di lavoro dipendente e assimilati e dei redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia per l'anno del trasferimento in Italia e per i quattro successivi.

Il regime di favore spetta anche ai lavoratori che avviano un'attività d'impresa in Italia a partire dal periodo d'imposta 2020.

L'Agenzia delle Entrate ha specificato che l'agevolazione non è applicabile ai redditi attribuiti dalle società di persone e dalle S.r.l. in regime di trasparenza, ma solo per le attività d'impresa individuale.

Inizialmente il D.L. 34/2019 aveva previsto che l'agevolazione in questa misura fosse applicabile ai soggetti trasferiti in Italia dal

1 gennaio 2020 in poi; successivamente il D.L. 124/2019 ha anticipato l'applicabilità dell'agevolazione di maggior favore anche a chi si fosse trasferito in Italia tra il 30 aprile 2019 e il 2 luglio 2019, previa emanazione di un decreto ministeriale di riparto dei fondi disponibili, ad oggi non ancora emesso.

Nella versione in vigore fino al 30 aprile 2019 l'esenzione fiscale era pari al 50% e non era applicabile ai redditi d'impresa.

L'Agenzia delle Entrate ha espressamente chiarito che nelle more dell'emanazione del citato decreto ministeriale, i soggetti trasferiti in Italia tra il 30 aprile 2019 e il 2 luglio 2019 non possono fruire dell'esenzione al 70%, ma devono avvalersi dell'agevolazione nella minore misura del 50%.

In sintesi: i lavoratori che hanno fatto ingresso in Italia fino al 30 aprile 2019 applicano il regime degli Impatriati con esenzione del 50%; coloro che si sono trasferiti in Italia tra il 30 aprile e il 2 luglio, applicheranno l'esenzione al 70% dopo che sarà adottato il decreto ministeriale e nel frattempo ne beneficiano al 50%; chi si è trasferito dal 2020 in poi fruisce dell'agevolazione al 70%.

Il D.L. 34/2019 ha previsto che per i soggetti che trasferiscono la residenza nelle regioni del Mezzogiorno (Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia), i redditi sono imponibili al 10%.

Inoltre, ha introdotto la possibilità di estendere l'applicazione dell'agevolazione per ulteriori cinque periodi d'imposta, con reddito imponibile pari al 50%, per i lavoratori che:

- abbiano almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo;
- 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;

- abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo: in questo caso il reddito è imponibile in misura pari al 10%.

Queste ultime misure di maggior favore risultavano applicabili esclusivamente ai soggetti che si fossero trasferiti in Italia a partire dal 2020, creando una spiacevole disparità di trattamento con chi fosse rientrato negli anni precedenti.

Per questo motivo la Legge di bilancio per il 2021 consente anche ai soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia prima dell'anno 2020 e che, al 31 dicembre 2019, risultano già beneficiari del regime degli Impatriati "ordinario" di prolungare, se in possesso dei requisiti previsti, l'ambito temporale del regime fiscale agevolato per l'ulteriore quinquennio con il versamento di un contributo pari al 10% dei redditi agevolati se hanno almeno un figlio minorenni oppure sono diventati/diventeranno proprietari di almeno un'immobile residenziale in Italia, ridotto al 5% in caso di acquisto della proprietà di almeno un'immobile residenziale in Italia e contemporaneamente con tre figli minori.

Il Provvedimento attuativo dell'Agenzia delle Entrate prevede che il contributo debba essere versato tramite modello F24 entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell'agevolazione ed entro la medesima data deve essere richiesta al datore di lavoro l'applicazione dell'agevolazione per l'ulteriore periodo attestando il possesso dei requisiti di legge e allegando la quietanza del pagamento del modello F24.

In merito al momento in cui deve sussistere il requisito della presenza di figli, l'Agenzia ha chiarito che i figli possono essere nati/adottati/affidati sia prima che dopo il trasferimento in Italia, purché siano presenti entro la scadenza del primo quinquennio agevolato.

È opportuno ricordare che il regime agevolativo non ha impatto sulla determinazione dei contributi previdenziali né per la quota a carico del lavoratore né per la quota a carico del datore di lavoro.

Modalità di fruizione

Per i lavoratori dipendenti, l'agevolazione viene riconosciuta direttamente dal datore di lavoro in qualità di sostituto d'imposta, previa richiesta scritta in cui si autocertifica di essere in possesso dei requisiti richiesti dalla norma.

Se il datore di lavoro non ha potuto riconoscere l'agevolazione, il contribuente può fruirne direttamente nella dichiarazione dei redditi.

La mancata fruizione del regime degli Impatriati nel periodo di imposta in cui avviene il trasferimento della residenza fiscale in Italia non preclude l'utilizzo dell'agevolazione nei periodi d'imposta successivi. Tuttavia, qualora in alcuni periodi d'imposta non sia stata presentata richiesta al datore di lavoro e il beneficio non sia stato neppure fruito direttamente in dichiarazione dei redditi, secondo l'amministrazione finanziaria l'agevolazione è preclusa per tali periodi, non ritenendo possibile la presentazione di dichiarazioni integrative a favore, mentre spetta per i restanti periodi d'imposta del quinquennio agevolato.

I lavoratori autonomi e i titolari di reddito d'impresa possono accedere al regime agevolato direttamente nella dichiarazione dei redditi, con la possibilità di chiedere ai committenti l'applicazione della ritenuta d'acconto sull'imponibile ridotto in base a quanto previsto dalla disciplina agevolativa, previa richiesta scritta.

Naturalmente il regime degli Impatriati non è applicabile a coloro che fruiscono del regime forfettario poiché tali redditi non concorrono alla formazione del reddito complessivo.

Qualora il lavoratore beneficiario trasferisca la propria residenza fuori dall'Italia prima che sia decorso il periodo minimo di due anni dal trasferimento in Italia, decade dall'agevolazione con l'obbligo di restituzione del beneficio già fruito.

La residenza fiscale

Il riferimento del regime degli Impatriati è alla nozione di residenza fiscale come definita dall'articolo 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi. Tale articolo prevede che ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti in Italia le persone che, alternativamente, per la maggior parte del periodo d'imposta:

- sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente *oppure*
- hanno nel territorio dello Stato il domicilio ai sensi del Codice civile *oppure*
- hanno nel territorio dello Stato la residenza ai sensi del Codice civile.

Specularmente, si ottiene la definizione di residenza fiscale all'estero: una persona che per almeno 183 giorni nel corso dell'anno solare non ha in Italia né l'iscrizione all'anagrafe di un Comune né il domicilio né la residenza, sarà considerato fiscalmente residente all'estero.

La residenza fiscale all'estero per almeno 183 giorni in ciascuno di due periodi d'imposta, integra il requisito minimo di permanenza all'estero per l'applicazione del beneficio fiscale.

In termini pratici significa che una persona che trasferisce la propria residenza in Italia dopo il 2 luglio, cioè dopo che sono trascorsi 183 giorni dell'inizio dell'anno, diventa fiscalmente residente dal 1 gennaio dell'anno successivo, anno da cui decorre la tassazione agevolata.

Le nozioni di residenza e domicilio sono mutuamente dalla disciplina civilistica, che definisce la prima come il luogo di dimora abituale e il secondo come la sede principale dei propri affari e interessi.

L'amministrazione finanziaria ed anche la giurisprudenza hanno più volte sottolineato come la locuzione "affari ed interessi" deve intendersi in senso ampio, comprensivo non solo dei rapporti di natura patrimoniale ed economica, ma anche morali, sociali e familiari.

La prassi ha individuato come indici significativi ai fini dell'individuazione del centro degli affari e degli interessi in Italia:

- la disponibilità di unità immobiliari nel territorio dello stato;
- la presenza della famiglia in Italia (coniuge impiegato in attività lavorative in Italia, figli iscritti presso istituti scolastici in Italia, ...);
- l'accreditamento di proventi presso conti correnti in Italia;
- il possesso di beni anche mobiliari;
- cariche sociali e frequente partecipazione ad assemblee e riunioni d'affari;
- iscrizione a circoli o clubs, palestre, ...;
- l'organizzazione della propria attività e dei propri impegni anche internazionali, direttamente o attraverso soggetti operanti nel territorio italiano;
- mantenimento di consistenti rapporti bancari con istituti creditizi locali;
- svolgimento di un rapporto di lavoro in Italia o altra attività economica gestita in Italia o dall'Italia.

La dimora abituale è caratterizzata dal fatto oggettivo della permanenza in un dato luogo e dall'elemento soggettivo di volersi stabilire in quel luogo.

L'abitudine, come chiarito dall'amministrazione e dalla giurisprudenza prevalente, prescinde dalla continuità e dalla definitività: può aversi dimora abituale anche nell'ipotesi in cui la persona, per questioni di lavoro o per altri motivi, si trasferisca fuori dal Comune di residenza, ma vi conservi l'abitazione e vi rientri quando possibile, dimostrando l'intenzione di mantenere in quel luogo un legame stabile e il centro delle relazioni sociali e familiari.

La sola iscrizione all'Aire è quindi condizione necessaria ma non sufficiente per ritenere verificata la sussistenza della residenza fiscale all'estero, essendo necessario anche l'effettivo trasferimento all'estero dei propri affari e interessi patrimoniali e personali.

A seguito delle modifiche introdotte dal D.L. 34/2019, chi non avesse effettuato l'iscrizione all'Aire, può sanare la posizione, e quindi applicare il regime agevolato, dimostrando la propria residenza all'estero facendo riferimento ai criteri contenuti nella Convenzione contro le doppie imposizioni tra Italia e Stato estero.

La residenza fiscale ai tempi del Covid

L'emergenza epidemiologica in atto con le restrizioni agli spostamenti tra Stati diversi, i provvedimenti di quarantena o isolamento, l'utilizzo massiccio dello smart working possono creare circostanze che si riverberano sullo status di residenza fiscale delle persone fisiche.

Possono registrarsi casi di persone residenti all'estero e iscritte all'Aire, rientrati temporaneamente in Italia ma impediti a tornare nel paese estero per molti mesi perché bloccati dal lockdown, o viceversa, residenti in Italia bloccati a lungo in un altro Stato: situazioni di questo tipo protratte per più di sei mesi (cioè 183 giorni) condurrebbero, stando ad un'applicazione letterale della normativa, all'assunzione della residenza fiscale nel paese "ospitante".

Il 3 aprile 2020 l'Ocse ha emanato una raccomandazione contenente linee guida per le amministrazioni fiscali per la gestione di queste situazioni.

In particolare, l'indicazione Ocse è di tenere in debito conto l'eccezionalità delle misure emergenziali, considerando l'involontarietà di molti comportamenti, ritenendo remota la possibilità che la persona acquisisca lo status di residente nel paese in cui si trova temporaneamente.

Date le circostanze straordinarie, la linea da seguire è quella di fare esclusivo riferimento ai comportamenti che sarebbero

stati tenuti in uno scenario di normalità, facendo cioè riferimento all'abitudine della dimora e al centro degli interessi vitali, senza considerare le restrizioni sulla libertà di circolazione.

Attualmente l'amministrazione fiscale italiana non si è ancora pronunciata compiutamente sul tema. Sono stati siglati accordi interpretativi delle disposizioni in materia di tassazione dei redditi di lavoro dipendente contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni con Francia, Svizzera e Austria finalizzati a neutralizzare le conseguenze fiscali delle misure di restrizione alla mobilità delle persone dovute al Covid. Con una risposta ad un'interrogazione parlamentare del 3

dicembre 2020, il Dipartimento delle Finanze ha confermato di condividere l'approccio della citata raccomandazione Ocse; tuttavia, nel corso delle risposte al convegno Telefisco 2021, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che al momento l'orientamento espresso dall'Ocse è stato recepito dall'Italia unicamente negli accordi amministrativi raggiunti a condizioni di reciprocità con Francia, Svizzera e Austria: questa risposta sembrerebbe impedire l'applicazione in via analogico-interpretativa del principio di neutralizzazione anche alle convenzioni con altri Stati. Si auspica quanto prima un intervento chiarificatore e coerente con la raccomandazione Ocse dello scorso aprile.

26 aprile 2021

Riferimenti

Articolo 16, D. Lgs. 147/2015
Articolo 5, D.L. 34/2019
Articolo 13-ter, D.L. 124/2019
Circolare Ministero delle Finanze n. 304/E del 1997
Circolare Agenzia delle Entrate n. 17/E del 2017
Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 59/E del 2020
Circolare Agenzia delle Entrate n. 33/E del 2020