

Il regime fiscale delle varie categorie di “impatriati” in Italia

Considerazioni in merito alle recenti novità in tema di misure fiscali di favore per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia



Mara Palacino

Pirola Pennuto Zei & Associati, Milano
mara.palacino@studiopirola.com



Andrea Vagliè

Pirola Pennuto Zei & Associati, Milano
andrea.vaglie@studiopirola.com

Il Legislatore italiano, al fine di accrescere lo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese, ha previsto una serie di misure agevolative dirette ad attirare risorse umane in Italia. Con molteplici interventi normativi, che si sono succeduti negli anni, sono state introdotte misure volte ad agevolare le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia, per svolgervi una attività di lavoro, con la previsione di una tassazione agevolata dei redditi prodotti in Italia, nonché misure volte ad agevolare le persone fisiche che si trasferiscono in Italia a prescindere dallo svolgimento di una attività lavorativa, per le quali è prevista una tassazione agevolata dei redditi prodotti all'estero. Lo scopo del presente contributo è quello di analizzare il regime fiscale italiano applicabile in relazione alle categorie principali di persone fisiche quali: docenti e ricercatori, lavoratori impatriati, soggetti cd. “nuovi residenti”, anche titolari di reddito da pensione, con particolare focus alle più recenti novità normative previste con l'introduzione del D.L. n. 34/2019, cd. “Decreto Crescita”, e con l'analisi delle recenti interpretazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria.

B. Le condizioni e i requisiti necessari	453
C. La misura dell'agevolazione e i redditi agevolabili	453
VI. Considerazioni conclusive	453

I. Introduzione

Il Legislatore italiano, negli ultimi anni, è intervenuto introducendo una serie di misure agevolative con la finalità di incentivare lo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese, favorendo il rientro nel territorio dello Stato di personale altamente qualificato.

In particolare, con la Legge (L.) dell'11 dicembre 2016, n. 232 (cd. “Legge di Bilancio 2017”) sono stati resi permanenti alcuni incentivi già presenti nel panorama legislativo (cfr. art. 44 del Decreto Legge [D.L.] del 31 maggio 2010, n. 78^[1]); è stata elevata al 50% la soglia di non concorrenza alla formazione del reddito complessivo del reddito di lavoro dipendente o autonomo prodotto in Italia dai cd. “lavoratori impatriati” (laureati, *manager* e lavoratori a vario titolo)^[2]; è stato altresì introdotto l'art. 24-bis nel Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), relativo all'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia, nonché l'art. 24-ter, sempre nel TUIR, riguardante l'imposta sostitutiva sui redditi da pensione erogati da soggetti

[1] Art. 44, Incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero, testo originario ante modifiche: “(1) [a]i fini delle imposte sui redditi è escluso dalla formazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo il novanta per cento degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che, in possesso di titolo di studio universitario o equiparato e non occasionalmente residenti all'estero, abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi e che dalla data di entrata in vigore del presente decreto ed entro i cinque anni solari successivi vengono a svolgere la loro attività in Italia, acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato. (2) Gli emolumenti di cui al comma 1 non concorrono alla formazione del valore della produzione netta dell'imposta regionale sulle attività produttive. (3) Le disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano a decorrere dal primo gennaio 2011, nel periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei due periodi d'imposta successivi sempre che permanga la residenza fiscale in Italia”.

[2] Esenzione originariamente introdotta dall'art. 16 del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 147/2015 (cd. “Decreto Internazionalizzazione”).

I. Introduzione.....	447
II. Gli incentivi per docenti e ricercatori.....	448
A. I soggetti interessati	448
B. Le condizioni e i requisiti necessari	448
C. La misura dell'agevolazione e i redditi agevolabili	449
D. La novità del Decreto Crescita	449
III. I lavoratori impatriati.....	450
A. I soggetti interessati	450
B. Le condizioni e i requisiti necessari	450
C. La misura dell'agevolazione e i redditi agevolabili	450
D. Il caso dei lavoratori distaccati	451
IV. Il regime opzionale sostitutivo per i nuovi residenti	452
A. I soggetti interessati	452
B. Le condizioni e i requisiti necessari	452
C. La misura dell'agevolazione e i redditi agevolabili	452
V. Il regime opzionale sostitutivo per i titolari di reddito da pensione	453
A. I soggetti interessati	453

esteri, per coloro che trasferiscono la propria residenza fiscale in taluni specifici Comuni italiani.

L'ultimo contributo normativo intervenuto in ordine di tempo è contenuto nel D.L. del 30 aprile 2019, n. 34 (cd. "Decreto Crescita") con il quale sono state previste significative modifiche al regime degli impatriati di cui all'art. 16 Decreto Internazionalizzazione e al regime di favore previsto per il rientro di docenti e ricercatori di cui al richiamato art. 44 D.L. n. 78/2010.

Lo scopo del presente contributo è quello di fornire una ricostruzione del regime fiscale applicabile alle sopra richiamate categorie di soggetti, analizzando, in particolare, l'ambito soggettivo di applicazione, le misure agevolative previste e i requisiti richiesti, il tutto alla luce delle più recenti delucidazioni fornite dalla prassi amministrativa.

I regimi agevolativi, che saranno oggetto di specifica analisi nel prosieguo, presuppongono il trasferimento della residenza fiscale in Italia da parte del soggetto che intende usufruirne.

Non essendo questa la sede per approfondire i criteri di individuazione della residenza fiscale in Italia, si richiama brevemente quanto contenuto nell'art. 2, comma 2, TUIR, che considera residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), alternativamente, (i) siano iscritte nell'anagrafe della popolazione residente o (ii) abbiano nel territorio dello Stato il domicilio o (iii) la residenza.

Le nozioni di residenza e domicilio sono mutuare dalla disciplina codicistica (art. 43 del codice civile [c.c.]), che definisce la "residenza" come il luogo di dimora abituale e il "domicilio" come la sede principale dei propri affari e interessi.

Esaurite le dovute premesse si procederà, ora, ad analizzare singolarmente le misure agevolative previste per le diverse categorie di soggetti interessati.

II. Gli incentivi per docenti e ricercatori

A. I soggetti interessati

I benefici fiscali introdotti dal richiamato art. 44 D.L. n. 78/2010 come modificato dalla Legge di Bilancio 2017, sono rivolti a docenti e ricercatori che, sussistendo determinati requisiti, trasferiscano la loro residenza fiscale in Italia.

È importante sottolineare come la formulazione dell'art. 44 D.L. n. 78/2010, non sia rivolta ai soli cittadini italiani o europei emigrati che intendano ritornare in Italia, ma interessi in generale tutti i residenti all'estero italiani e stranieri. Lo scopo delle agevolazioni fiscali è, infatti, quello di attirare quante più risorse umane che per le loro conoscenze possano favorire lo sviluppo scientifico e culturale in Italia.

B. Le condizioni e i requisiti necessari

Con la modifica legislativa introdotta dalla Legge di Bilancio 2017[3], le agevolazioni previste dall'art. 44 D.L. n. 78/2010 sono state rese permanenti; non è, infatti, più prevista alcuna data ultima utile per acquisire la residenza fiscale in Italia[4].

In particolare, la norma prevede l'applicazione del regime agevolato a coloro che risultino essere in possesso di un titolo di studio universitario o equiparato, che non risultino essere stati occasionalmente residenti all'estero, che abbiano svolto, all'estero, documentata attività di ricerca o docenza per due anni continuativi, presso centri di ricerca pubblici o privati o università e, infine, che svolgano attività di ricerca o docenza in Italia.

Vediamo nel dettaglio in cosa consiste ciascun requisito soggettivo[5]:

- possesso di un titolo di studio universitario o equiparato*: sono ammessi tutti i titoli accademici, universitari o equiparati. Poiché, i titoli di studio ottenuti all'estero non sono automaticamente riconosciuti in Italia, il soggetto interessato deve richiederne il riconoscimento (dichiarazione di valore) presso la competente autorità consolare[6];
- non occasionalità della permanenza all'estero*: la norma non specifica un limite temporale di soggiorno fuori dall'Italia, ma si limita a statuire che deve trattarsi di una permanenza stabile e non occasionale. Al fine di individuare un arco di tempo minimo necessario a soddisfare il presupposto della non occasionalità della residenza all'estero, la prassi amministrativa[7], ha ritenuto di fare riferimento al periodo di due anni consecutivi previsto dalla norma con riferimento alla durata dell'attività di ricerca o docenza svolta all'estero, da calcolarsi non sulla base dei periodi di residenza fiscale ma sulla base del calendario comune[8];
- svolgimento di documentata attività di ricerca o docenza presso centri di ricerca, pubblici o privati, o università*: anche in questo caso l'intervento della prassi amministrativa[9] ha speci-

[3] Art. 44, Incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero, modificato dall'art. 1, comma 149, L. n. 232/2016: "(1) [a]i fini delle imposte sui redditi è escluso dalla formazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo il novanta per cento degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che, in possesso di titolo di studio universitario o equiparato e non occasionalmente residenti all'estero, abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi e che vengono a svolgere la loro attività in Italia, acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato. (2) Gli emolumenti di cui al comma 1 non concorrono alla formazione del valore della produzione netta dell'imposta regionale sulle attività produttive [...]".

[4] Prima l'accesso al beneficio era consentito ai docenti e ricercatori che trasferivano la residenza fiscale in Italia nel periodo compreso tra il 31 maggio 2010 e i 7 anni successivi (30 maggio 2017).

[5] <https://urly.it/3346-> (consultato il 05.10.2019).

[6] Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E/2017: "[i]n particolare, la dichiarazione di valore è un documento che attesta il valore del titolo di studio nel Paese in cui è stato conseguito. È redatta in lingua italiana e rilasciata dalle Rappresentanze Diplomatiche italiane all'estero (Ambasciate/Consolati) competenti per zona". Per maggiori informazioni si veda il sito del MIUR, in: <http://www.istruzione.it> (consultato il 05.10.2019).

[7] Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E/2017.

[8] Per l'attività di docenza vale la durata degli anni accademici.

[9] Cfr. nota 6.

ficato che l'attività di ricerca consiste nell'attività rivolta alla ricerca di base, alla ricerca industriale, di sviluppo sperimentale e studi di fattibilità, svolta presso organismi di ricerca. Parimenti l'attività di docenza viene individuata nell'attività di insegnamento svolta presso istituzioni universitarie, pubbliche e private. In entrambi i casi dette attività devono essere comprovate da un punto di vista documentale. Si segnala altresì che l'attività di docenza e ricerca non deve necessariamente essere stata svolta nei due anni antecedenti il trasferimento della residenza fiscale in Italia, purché sia stata svolta all'estero per un periodo ininterrotto di 24 mesi prima dell'ingresso in Italia. Inoltre attività di ricerca e docenza possono essere cumulate per integrare il requisito dei 24 mesi;

- d) *svolgere attività di docenza o ricerca in Italia*: non è rilevante la natura del datore di lavoro per l'attività di ricerca o docenza purché sia svolta in Italia.

Come già detto, poi, l'ulteriore requisito è il trasferimento della residenza fiscale in Italia^[10]. Dalle interpretazioni di prassi emerge che qualora non sia ravvisabile alcun nesso tra acquisizione della residenza fiscale in Italia e avvio dell'attività lavorativa sul territorio italiano, l'agevolazione non si applica^[11].

C. La misura dell'agevolazione e i redditi agevolabili

Rientrano nella fattispecie in oggetto i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia per lo svolgimento dell'attività di docenza e ricerca, sono esclusi altri eventuali redditi che il lavoratore consegue in Italia, così come altri eventuali redditi conseguiti all'estero per attività di ricerca o docenza svolte fuori dal territorio italiano.

Sono, infatti, diffusi i casi in cui docenti o ricercatori, che trasferiscono la propria residenza in Italia per svolgere la propria attività, continuano a esercitare attività di docenza e ricerca anche all'estero. In questo caso, l'agevolazione in oggetto troverà applicazione, come detto, per i soli redditi prodotti in Italia; i redditi esteri saranno assoggettati ordinariamente in Italia, applicando, qualora possibile le norme convenzionali e fruendo eventualmente di crediti d'imposta per le imposte versate all'estero (art. 165 TUIR).

I redditi agevolabili concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 10% e saranno esclusi dal valore della produzione netta ai fini dell'Imposta Regionale Attività Produttive (IRAP).

^[10] Secondo l'Agenzia delle Entrate, nella sua Risposta n. 3 dell'11 ottobre 2018, la norma prevede espressamente che il docente o il ricercatore acquisisca la residenza fiscale nel territorio dello Stato e ciò avvenga in conseguenza dello svolgimento dell'attività lavorativa in Italia. La norma, tuttavia, non indica il lasso di tempo che deve intercorrere tra il trasferimento in Italia e l'inizio dell'attività lavorativa. Il collegamento tra l'ingresso in Italia e lo svolgimento dell'attività di docenza e ricerca produttiva del reddito agevolato si può ritenere che sussista sia nel caso in cui il docente o il ricercatore abbia iniziato a svolgere l'attività prima di trasferirvi la residenza sia nel caso in cui abbia trasferito la residenza in Italia ed abbia poi iniziato a svolgere l'attività purché sia ravvisabile un collegamento tra i due eventi.

^[11] Cfr. Risposta n. 3 dell'Agenzia delle Entrate (nota 9) in cui è stata negata l'applicabilità della disciplina a fronte di un contratto di lavoro stipulato nel 2015 e un trasferimento di residenza avvenuto a fine 2017.

Il trasferimento della residenza all'estero comporta il venire meno dell'agevolazione a partire dal periodo di imposta in cui il docente o lavoratore non risulti più fiscalmente residente in Italia senza obbligo di restituzione delle imposte non pagate negli anni di applicazione del regime agevolativo.

D. La novità del Decreto Crescita

Il Decreto Crescita ha introdotto importanti emendamenti al regime agevolativo previsto per docenti e ricercatori, di fatto estendendone la portata applicativa.

Tutte le misure contenute nel Decreto Crescita si applicano ai soggetti che trasferiscono la residenza in Italia da partire dal 2020.

In particolare, l'art. 5 comma 4, lett. a apporta significative modifiche alla disciplina degli incentivi di cui al presente paragrafo. In seguito alle modifiche introdotte dal Decreto Crescita, l'agevolazione di cui all'art. 44 D.L. n. 78/2010 si applica nel periodo di imposta in cui il ricercatore o docente diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei cinque periodi di imposta successivi, in luogo dei vigenti tre^[12].

Ulteriori importanti novità sono sancite con l'introduzione, ad opera del comma 4, lett. b del medesimo articolo, del nuovo comma 3-ter al fine di prolungare l'agevolazione per casi specifici. Secondo quanto previsto dalla modifica legislativa, l'agevolazione in oggetto si estende:

- ai sette periodi d'imposta successivi al trasferimento di residenza, sempre che permanga la residenza fiscale in Italia, nel caso di:
 - docenti o ricercatori con un figlio minorenni o a carico, anche in affido preadottivo;
 - docenti o ricercatori che diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia della residenza ai sensi dell'art. 2 TUIR o nei dodici mesi precedenti al trasferimento; l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal docente e ricercatore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà;
- ai dieci periodi d'imposta successivi al trasferimento di residenza, sempre che permanga la residenza fiscale in Italia, nel caso di docenti o ricercatori che abbiano almeno due figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo;
- ai dodici periodi d'imposta successivi al trasferimento di residenza, sempre che permanga la residenza fiscale in Italia, nel caso di docenti o ricercatori abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo.

Al fine di dirimere le controversie sorte circa la modalità di fruizione di tale disciplina per i soggetti non iscritti all'Anagrafe Italiani residenti all'estero (AIRE) è previsto che i docenti o

^[12] Secondo l'art. 44, comma 3, D.L. n. 78/2010 "[l]e disposizioni di cui ai commi 1 e 2 si applicano a decorrere dal primo gennaio 2011, nel periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei cinque periodi d'imposta successivi sempre che permanga la residenza fiscale in Italia".

ricercatori che abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro la doppia imposizione sui redditi nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento in Italia, possano usufruire dell'agevolazione.

Rimane salva la facoltà dell'Agenzia delle Entrate di procedere alla valutazione dei requisiti circa l'effettiva residenza all'estero e in Italia.

III. I lavoratori impatriati

A. I soggetti interessati

Nell'ambito dei lavoratori impatriati, il Legislatore italiano ha inteso ricomprendere diverse categorie di beneficiari caratterizzati da specifici requisiti soggettivi, accomunati dalla circostanza di trasferirsi fiscalmente in Italia per svolgere un'attività lavorativa.

La disciplina è contenuta nell'art. 16 Decreto Internazionalizzazione, successivamente modificato e integrato fino alle rilevanti novità introdotte dal Decreto Crescita.

Anche per questa fattispecie è importante sottolineare che la previsione normativa non si rivolge solo a cittadini italiani, ma anche a cittadini dell'Unione europea (UE) e dell'*extra*-UE i quali, grazie alla loro esperienza estera, possono contribuire allo sviluppo economico italiano.

B. Le condizioni e i requisiti necessari

Secondo le novità del Decreto Crescita, il regime agevolativo si applica nei confronti dei seguenti due gruppi di lavoratori che trasferiscono in Italia la propria residenza[13].

- 1) Cittadini dell'UE e dell'*extra*-UE (in tale ultimo caso è necessario che sia in vigore una Convenzione per evitare le doppie imposizioni [CDI], ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale) che:
 - a) siano in possesso di un titolo di laurea[14],
 - b) abbiano svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi, oppure
 - c) 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*,
 - d) svolgano attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa in Italia.

Con riferimento al requisito di cui alla lett. b), occorre precisare come non sia necessario che il requisito dell'attività di lavoro o studio ininterrotta svolta all'estero negli ultimi 24 mesi sia soddisfatto nei due anni immediatamente precedenti il rientro, ma è sufficiente che l'interessato abbia svolto tale attività all'estero per un periodo minimo continuativo di almeno 24 mesi prima del rientro in Italia.

[13] Le nuove disposizioni del Decreto Crescita si applicano a coloro che trasferiscono la residenza fiscale dal 2020.

[14] Si ricorda a tale proposito che i titoli di studio esteri, come già visto per il caso di docenti e ricercatori, non sono automaticamente riconosciuti. Cfr. nota 5.

Inoltre, avendo riguardo al requisito di cui alla lett. c), occorre che il beneficiario abbia conseguito la laurea o altro titolo accademico *post lauream* della durata di almeno due anni accademici[15].

Relativamente all'attività lavorativa da effettuare in Italia, può anche trattarsi di attività non coerente con il titolo di studio posseduto dal destinatario dell'incentivo e, se è originata da un rapporto di lavoro dipendente, può essere svolta anche presso soggetti che esplicano o non esplicano un'attività commerciale (ad es., pubbliche amministrazioni, imprese, enti privati e enti pubblici).

- 2) Lavoratori che:
 - a) non siano stati residenti in Italia nei due periodi di imposta precedenti il trasferimento della residenza fiscale,
 - b) si impegnino a rimanere residenti in Italia per almeno due anni,
 - c) svolgano l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Per tale categoria di beneficiari non sono previsti requisiti particolari circa la loro qualificazione o specializzazione, né in termini di formazione, né di esperienza lavorativa, estendendone la portata di fatto a una platea particolarmente ampia.

La norma non pone alcun termine per il trasferimento della residenza in Italia in relazione all'avvio dell'attività lavorativa; viene, però, espressamente richiamata l'esistenza di un nesso tra attività lavorativa e residenza fiscale[16].

L'Agenzia delle Entrate ha da sempre ritenuto che la mancata iscrizione all'AIRE per il periodo di permanenza all'estero non consentisse l'utilizzo dell'agevolazione in commento. Molti lavoratori italiani, pertanto, pur essendo effettivamente fiscalmente non residenti in Italia non hanno potuto, una volta rientrati, trarre vantaggio del beneficio proprio a fronte di tale requisito formale.

Con le novità introdotte dal Decreto Crescita, è stato precisato che i lavoratori che rientreranno dopo il 1° gennaio 2020 potranno accedere al regime di favore anche in caso di mancata iscrizione all'AIRE a condizione che siano stati fiscalmente residenti in un Paese estero ai sensi della relativa CDI, per il periodo richiesto dalla norma.

C. La misura dell'agevolazione e i redditi agevolabili

Il regime di cui all'art. 16 Decreto Internazionalizzazione riguarda i redditi di lavoro dipendente e quelli ad essi assimilati[17], i redditi di lavoro autonomo e, a decorrere da attività

[15] Si veda a tale proposito la Risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 36/2019.

[16] Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E/2017, par. 3.1.

[17] Rientrano in tale fattispecie p. es. le somme corrisposte a titolo di borsa di studio o sussidio per fini di studio, le somme i valori percepiti in relazione a incarichi di amministratore, sindaco o revisore di società, a collaborazione a giornali e riviste e simili, a collaborazioni svolte senza vincolo di subordinazione, nonché le rendite vitalizie e a tempo determinato costituite a titolo oneroso diverse da quelle aventi funzioni previdenziali. Cfr. art. 50 TUIR per un elenco dettagliato.

avviate a partire dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2020, i redditi di impresa.

La disposizione stabilisce un'esenzione pari al 70% dei redditi conseguiti appartenenti alle predette categorie. Qualora la residenza fiscale, poi, sia fissata in specifiche regioni del Sud d'Italia (precisamente Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia) la percentuale di riduzione viene aumentata al 90%.

Di conseguenza, i redditi^[18] sono soggetti a tassazione nei limiti del 30% del loro ammontare, nel primo caso, o del 10%, se la residenza dei lavoratori si trova nelle citate Regioni.

L'agevolazione si applica a decorrere dal periodo di imposta in cui viene trasferita la residenza e per i quattro successivi.

È inoltre previsto un prolungamento dei benefici fiscali per ulteriori cinque periodi di imposta:

- se i lavoratori hanno almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affido preadottivo;
- se i lavoratori diventano proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento; l'unità immobiliare può essere acquistata in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento e può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.

In entrambi i casi, per il periodo di prolungamento dell'agevolazione, la detassazione è fissata alla metà dell'importo dei redditi conseguiti i quali sono assoggettati, dunque, a imposta per il 50% del loro ammontare.

I lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, durante il periodo di prolungamento, possono godere di una maggiore riduzione in quanto i redditi agevolabili sono detassati al 90% (concorrono, quindi, a formare l'imponibile per il dieci per cento del loro ammontare).

Il datore di lavoro applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta scritta pervenuta dal lavoratore ai sensi del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 445/2000 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, al quale saranno commisurate le relative detrazioni.

Se il datore di lavoro non ha potuto riconoscere l'agevolazione, il contribuente può fruirne, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi. In questo caso, il reddito di lavoro dipendente va indicato già nella misura ridotta.

^[18] Per gli sportivi professionisti è stata introdotta una deroga, art. 5, comma 5-*quater*, Decreto Crescita, che prevede la tassazione nei limiti del 50% del reddito percepito.

D. Il caso dei lavoratori distaccati

La tematica relativa al distacco ha una duplice chiave di lettura: ci si domanda, da un lato, se possa godere dell'agevolazione il lavoratore distaccato in Italia da un datore di lavoro straniero e, dall'altro lato, se l'agevolazione spetti al dipendente distaccato all'estero da una società italiana che, dopo il periodo di lavoro in terra straniera, faccia rientro in Italia.

Sul primo aspetto, l'Agenzia delle Entrate ha già espresso la propria conferma^[19]. Relativamente alla seconda tematica, la posizione della Circolare n. 17/E/2017 è stata di chiusura, in quanto è stato concluso che *"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 di permanenza richiesto dalla norma. Ciò in quanto il loro rientro [...] si pone in sostanziale continuità con la precedente posizione di lavoratori residenti in Italia e pertanto non soddisfa la finalità attrattiva della norma"*.

Tuttavia, proprio sulla fattispecie del rientro dopo il periodo di distacco si devono registrare successivi interventi dell'Amministrazione finanziaria che, per certi versi, hanno aperto spiragli interpretativi.

Si fa riferimento, in particolare, alle risposte agli interpelli n. 45/2018 e n. 76/2018 ove vengono prospettati all'Agenzia delle Entrate dei casi di lavoratori^[20] che abbiano svolto all'estero vari incarichi presso diverse società del gruppo, durante i quali si è riscontrato un periodo di distacco prestato all'estero in vigenza di contratto di lavoro alle dipendenze di società italiana.

Successivamente, il datore di lavoro ha offerto al dipendente la possibilità di ricoprire un nuovo ruolo in Italia chiedendosi se l'interessato potesse beneficiare del regime di favore previsto dall'art. 16 Decreto Internazionalizzazione.

L'Agenzia delle Entrate ha risposto positivamente argomentando, in primo luogo, che la posizione fatta propria dalla Circolare n. 17/E/2017 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 in linea con la *vis attractiva* della disposizione agevolativa. Tali elementi possono ravvisarsi, p. es., laddove:

- il distacco sia più volte prorogato e la sua durata nel tempo determini, quindi, un affievolimento dei legami con il territorio italiano e un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero;
- il rientro in Italia del dipendente non si ponga 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.

^[19] Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E/2017.

^[20] Nella Risposta n. 45 si trattava di un cittadino straniero e in quella n. 76 di un cittadino italiano.

IV. Il regime opzionale sostitutivo per i nuovi residenti

A. I soggetti interessati

A conclusione dell'*excursus* normativo, relativo ai regimi fiscali agevolativi per il rientro del "capitale umano", ci si sofferma ora, sull'analisi del nuovo regime opzionale per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia.

B. Le condizioni e i requisiti necessari

L'opzione per il regime forfettario può essere esercitata dalle sole persone fisiche che:

- non sono state fiscalmente residenti in Italia per almeno nove periodi di imposta sui dieci precedenti a quelli di esercizio dell'opzione;
- trasferiscono in Italia la propria residenza fiscale.

Ai fini dell'accertamento della residenza fiscale all'estero e dell'acquisizione di quella italiana, si fa riferimento alle disposizioni contenute nell'art. 2 TUIR, come richiamate nel capitolo introduttivo di questo contributo.

Su richiesta del soggetto optante, il regime forfettario può essere esteso ai propri familiari che:

- risultino compresi nella definizione dell'art. 433 c.c. e dunque: il coniuge, i figli, anche adottivi e, in loro mancanza, i discendenti prossimi; i genitori, e in loro mancanza gli ascendenti prossimi, gli adottanti; i generi e le nuore; il suocero e la suocera; i fratelli e le sorelle germani o unilaterali;
- versino nelle condizioni necessarie per esercitare l'opzione – l'estensione può avvenire nei confronti del singolo familiare anche per periodi di imposta successivi a quello di originario esercizio dell'opzione da parte del soggetto capofamiglia.

Da un punto di vista operativo, l'opzione si perfeziona mediante specifica indicazione nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui si trasferisce la residenza fiscale in Italia ovvero nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo successivo.

Si richiama la necessità di esplicitare nella dichiarazione dei redditi ogni informazione richiesta per verificare il rispetto delle condizioni previste dalla norma se il contribuente non ha preventivamente presentato apposito interpello all'Agenzia delle Entrate per chiedere un parere in merito.

Naturalmente, anche per tale regime, resta impregiudicata la facoltà dell'Agenzia delle Entrate di valutare la sussistenza dei requisiti indicati dai contribuenti ai fini dell'accertamento dei presupposti per l'adozione dell'agevolazione in esame.

C. La misura dell'agevolazione e i redditi agevolabili

Il regime di cui all'art. 24-bis TUIR, introdotto dalla Legge di Bilancio 2017, consente di assoggettare a imposizione sostitutiva i soli redditi prodotti all'estero, individuati ai sensi dell'art. 165, comma 2, TUIR. Quest'ultima disposizione stabilisce che "i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di

criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato". Si tratta, p. es., dei redditi di lavoro dipendente o autonomo svolti all'estero, dei redditi di impresa esercitata all'estero, dei redditi di capitale e diversi derivanti da beni che non si trovano sul territorio italiano, si tratta quindi di tutti quei redditi per i quali non è possibile ravvisare un collegamento con una fonte produttiva situata in Italia.

Con riferimento, quindi, all'imposta sostitutiva, la norma prevede che:

- sia determinata in modo forfettario per ciascun periodo d'imposta di validità dell'opzione nell'importo di euro 100'000 per il soggetto optante e nell'importo di euro 25'000 per ciascun familiare al quale l'opzione è stata estesa;
- dev'essere versata in un'unica soluzione entro la data del versamento del saldo delle imposte sui redditi;
- è versata dal soggetto optante anche per tutti i familiari;
- non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo;
- è regolata quanto ad accertamento, contenzioso, riscossione e sanzioni dalle norme relative alle imposte sui redditi.

L'opzione per il regime sostitutivo:

- è efficace dal periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento di residenza in Italia;
- si intende tacitamente rinnovata di anno in anno salvo i casi di revoca, decadenza o cessazione, ciò vale sia per l'optante che per i singoli familiari cui l'opzione è stata estesa;
- termina dopo 15 anni senza possibilità di rinnovo;
- può essere revocata con le stesse modalità previste per l'esercizio dell'opzione^[21];
- comporta l'esclusione dal monitoraggio fiscale (nessuna compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi per tutti quegli Stati e Territori inclusi nell'opzione);
- determina l'esonero dal pagamento dell'Imposta sulle attività finanziarie detenute all'estero (IVAFE) e dell'Imposta sul valore degli immobili detenuti all'estero (IVIE);
- implica l'esenzione da imposta di successione e donazione per i beni esistenti all'estero;
- adotta il criterio *cherry picking*: uno o più Stati o territori esteri possono essere esclusi dal campo applicativo di tale regime; in tal caso i redditi prodotti in detti Stati o territori sono soggetti a tassazione ordinaria;
- non è efficace per i *capital gain* realizzati a seguito di cessione di partecipazioni qualificate entro i primi cinque anni di validità dell'opzione;
- rende la tassazione di utili e *capital gain* (questi ultimi dopo *holding period* quinquennale) provenienti da Stati o territori a fiscalità privilegiata inclusa nell'imposta sostitutiva.

[21] In questo caso è utile notare che la revoca del contribuente principale comporta automaticamente la revoca nei confronti dei familiari per i quali era stata estesa l'opzione; costoro potranno poi autonomamente esercitare una propria opzione.

Si rammenta poi che i soggetti che esercitano opzione di cui al 24-bis TUIR sono considerati residenti ai fini convenzionali[22].

V. Il regime opzionale sostitutivo per i titolari di reddito da pensione

A. I soggetti interessati

Con la L. del 30 dicembre 2018 n. 145 (Legge di Bilancio 2019) viene introdotto un regime opzionale per le persone fisiche, titolari dei redditi da pensione erogati da soggetti esteri, che trasferiscono in Italia la propria residenza fiscale in uno dei Comuni appartenenti al territorio del Mezzogiorno (quelli situati nelle regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia), con popolazione non superiore ai 20'000 abitanti.

B. Le condizioni e i requisiti necessari

L'opzione per l'imposta sostitutiva può essere esercitata dalle persone fisiche che:

- non siano state fiscalmente residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace;
- provengono da Paesi con i quali sono in vigore accordi di cooperazione amministrativa;
- trasferiscono la residenza fiscale in Italia in Comuni appartenenti a precise Regioni che al 1° gennaio dell'anno antecedente la validità dell'opzione presentano un numero di abitanti non superiore a 20'000, secondo i dati pubblicati dall'ISTAT.

Ai fini dell'accertamento della residenza fiscale all'estero e dell'acquisizione di quella italiana, si fa riferimento alle disposizioni contenute nell'art. 2 TUIR, come già illustrato in precedenza.

L'opzione per il regime di imposta sostitutiva per i pensionati che dall'estero trasferiscono la residenza si perfeziona con la presentazione della dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta in cui i soggetti interessati hanno effettivamente trasferito la residenza fiscale in uno dei Comuni del Sud aventi le caratteristiche previste dalla norma ed è efficace a decorrere dallo stesso periodo d'imposta[23].

All'atto dell'esercizio dell'opzione, il contribuente è tenuto a riportare i seguenti elementi:

- lo status di non residente in Italia per un tempo almeno pari a cinque periodi di imposta precedenti l'inizio di validità dell'opzione;
- la giurisdizione o le giurisdizioni in cui ha avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione tra quelle in cui sono in vigore accordi di cooperazione amministrativa nel settore fiscale;

[22] Cfr. Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 17/E/2017: "[n]e consegue che i soggetti che esercitano l'opzione di cui all'articolo 24-bis TUIR sono da considerare residenti anche ai fini convenzionali, in quanto la totalità dei loro redditi sconta imposte in Italia, salvo il caso in cui le singole Convenzioni di volta in volta dispongano diversamente".

[23] Cfr. Agenzia delle Entrate Provvedimento n. 167878 del 31 maggio 2019.

- gli Stati o territori esteri per i quali intende esercitare la facoltà di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva;
- lo Stato di residenza del soggetto estero erogante i redditi e l'ammontare dei redditi di fonte estera da assoggettare all'imposta sostitutiva;
- l'ammontare dei redditi di fonte estera da assoggettare all'imposta sostitutiva di cui al comma 1 dell'art. 24-ter TUIR

C. La misura dell'agevolazione e i redditi agevolabili

Il nuovo art. 24-ter TUIR che tratta del regime opzionale per i titolari di reddito da pensione prevede che l'imposta sostitutiva:

- è determinata in modo forfettario per ciascun periodo d'imposta di validità dell'opzione con aliquota del 7% sui redditi di qualunque categoria, prodotti all'estero[24];
- non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo e deve essere versata in un'unica soluzione entro la data del versamento del saldo delle imposte sui redditi;
- è regolata quanto ad accertamento, contenzioso, riscossione e sanzioni dalle norme relative alle imposte sui redditi.

L'opzione per il regime sostitutivo:

- è efficace dal periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento di residenza in Italia;
- si intende tacitamente rinnovata di anno in anno salvo i casi di revoca, decadenza o cessazione;
- termina dopo nove anni senza facoltà di rinnovo;
- può essere revocata con le stesse modalità previste per l'esercizio dell'opzione;
- comporta l'esclusione dal monitoraggio fiscale (nessuna compilazione del quadro RW della dichiarazione dei redditi);
- determina l'esonero dal pagamento di IVAFE e IVIE;
- adotta il criterio *cherry picking*: uno o più Stati o Territori esteri possono essere esclusi dal campo applicativo di tale regime; in tal caso i redditi prodotti in detti Stati o territori sono soggetti a tassazione ordinaria.

Con provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate saranno stabilite le modalità applicative del regime in oggetto.

VI. Considerazioni conclusive

Sempre di più i governi che si sono succeduti in Italia hanno compreso che uno degli elementi fondamentali per attrarre gli investitori stranieri e i lavoratori da tutto il mondo, sia quello di utilizzare la variabile fiscale.

Nel solco tracciato dalle norme varate dagli ultimi governi, è intervenuto il Decreto Crescita, convertito con la L. n. 58/2019, che in sostanza ha potenziato l'efficacia delle norme previgenti apportando significative modifiche e introducendo nuove ipotesi agevolabili idonee ad accogliere le diverse realtà.

[24] Come già chiarito in precedenza avendo riguardo al regime di cui all'art. 24-bis TUIR, ai sensi dell'art. 165, comma 2, TUIR, "i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'articolo 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato".

Sono state, infatti, semplificate le condizioni di accesso ai vari regimi agevolativi e ampliato il numero dei periodi di imposta per i quali è possibile beneficiarne.

È utile peraltro ricordare che la conversione in Legge del Decreto Crescita ha abbandonato la norma di chiusura per i lavoratori di cittadinanza italiana che non erano iscritti all'AIRE nei due anni precedenti il trasferimento in Italia, introducendo per questa fattispecie una verifica dal tenore internazionale.

È stata altresì rivista la disciplina nei confronti degli sportivi che aveva sollevato qualche dissapere in ragione della misura particolarmente vantaggiosa (le imposte sul reddito dello sportivo "dipendente" saranno prelevate sul 50% del reddito e non più sul 30%) tenuto conto della possibilità di abbinarla al regime di cui all'art. 24-bis TUIR.

Resta da chiarire al momento come le misure contenute nel Decreto Crescita possano coniugarsi con quelle già esistenti e se, quindi, chi sta attualmente usufruendo delle agevolazioni in corso possa di fatto accedere alle nuove, più favorevoli.

Non hanno subito emendamenti, invece, le norme sui regimi opzionali per i nuovi residenti e redditi da pensione che già hanno fatto registrare in questi anni un diffuso interesse da un numero cospicuo di soggetti.

Non vi sono dubbi, comunque, che tali novità rendano sicuramente appetibile un trasferimento della residenza in Italia per il cd. "capitale umano", e non solo, così che al beneficio fiscale si accompagni quella crescita economica, scientifica e culturale che ha da sempre rappresentato lo spirito di tali disposizioni.