

Condizioni per l'applicazione

## Regime fiscale speciale per lavoratori impatriati

Daniela Ghislandi e Luca Barbieri - Studio Arlati Ghislandi

Con una recente risposta ad interpello n. 904-1304/2019, l'Agenzia delle entrate-Direzione Regionale della Lombardia (AdE) ha offerto precisazioni con riguardo all'articolo 16, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147, recante norme in materia di "regime speciale per lavoratori impatriati". Gli orientamenti espressi dall'AdE presentano diversi spunti di riflessione, specie con riguardo alla "transizione" verso il nuovo regime, introdotto dall'articolo 5, commi 1 e 2, D.L. 30 aprile 2019, n. 34 e applicabile ai trasferimenti della residenza fiscale in Italia perfezionati a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del Decreto stesso.

### **Interpello DRE Lombardia n. 904-1304/2019**

L'interpello in esame ha riguardato un lavoratore che, residente all'estero e regolarmente iscritto all'Aire dal 1998, ha trasferito la propria residenza fiscale in Italia a decorrere dal 29 giugno 2018, instaurando un rapporto di lavoro subordinato (con qualifica di "dirigente") con una Società italiana, titolare della totalità delle azioni della Società di diritto straniero (non più operativa) presso la quale il lavoratore interessato è stato in forza dal 19 gennaio 2015 sino all'anzidetto trasferimento della residenza in Italia.

Fermo restando quanto sopra, l'interpellante ha chiesto:

- a)** se sia possibile applicare il regime fiscale speciale a far tempo dal periodo d'imposta 2018 nonostante il trasferimento della residenza fiscale in Italia sia da ricondurre all'instaurazione di un rapporto di lavoro subordinato con una Società italiana titolare del 100% delle azioni del precedente datore di lavoro stabilito all'estero;
- b)** se a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2020 possa trovare applicazione il

nuovo regime fiscale speciale (e di miglior favore rispetto a quello vigente sino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019) così come disciplinato, a decorrere dal 1° maggio 2019, dall'articolo 5, comma 1, D.L. 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, in legge 28 giugno 2019, n. 58.

### ***Condizioni per l'applicazione del regime fiscale speciale nell'ipotesi di assunzione effettuata con una Società del gruppo***

Con riguardo al quesito di cui alla precedente lettera **a**), l'AdE ha precisato che, stando alla versione dell'articolo 16, comma 1, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 vigente sino al 30 aprile 2019 (ed applicabile ai trasferimenti della residenza fiscale perfezionati entro il 2 luglio 2019), il lavoratore risulta in possesso dei requisiti richiesti per aver titolo a beneficiare del regime fiscale speciale, poiché risultano essere rispettate le seguenti condizioni:

- 1)** non aver avuto la residenza in Italia nei cinque periodi d'imposta precedenti al trasferimento;
- 2)** aver svolto l'attività lavorativa presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con una società che direttamente o indirettamente controlli la medesima impresa, ne sia controllata o sia controllata dalla stessa società che controlla l'impresa;
- 3)** svolgere la propria attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano;
- 4)** rivestire ruoli direttivi ovvero essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

Peraltra, per l'AdE non è preclusiva la circostanza che il lavoratore abbia trasferito la residenza fiscale in Italia in ragione di un'assunzione effettuata da un datore di lavoro italiano titolare del 100% delle azioni della (non più operativa) so-

# Approfondimenti

cietà straniera presso cui ha svolto attività di lavoro subordinato dal 2015, dal momento che il datore di lavoro italiano ha instaurato con il lavoratore un nuovo rapporto di lavoro, attribuendo contestualmente al lavoratore un diverso ruolo rispetto a quello affidato dal precedente datore di lavoro.

In tal senso, in occasione di precedenti interPELLI, l'AdE ha già avuto modo di precisare che:

- al regime fiscale di favore ha titolo ad accedere il lavoratore che trasferisca la propria residenza fiscale in Italia e qui instauri un altro e distinto rapporto di lavoro subordinato dopo aver trascorso all'estero un periodo di lavoro in qualità di lavoratore subordinato di una Società straniera appartenente al medesimo gruppo di cui è parte anche la Società italiana datrice di lavoro, non rilevando, ai fini dell'applicazione del regime fiscale sostitutivo, il fatto che la Società per la quale il lavoratore "impatriato" ha intrattenuto il rapporto di lavoro all'estero appartenga al medesimo gruppo di imprese della Società con la quale instaura il rapporto di lavoro in Italia (AdE, interpello 26 settembre 2018, n. 72).

Marcando una chiara discontinuità con l'orientamento espresso con propria circolare 23 maggio 2017, n. 17/E al fine di scoraggiare e prevenire il ricorso "improprio" e strumentale all'istituto del distacco al fine di beneficiare del regime fiscale speciale anche nei casi in cui non si tratti di un genuino "impatrio", con risoluzione 5 ottobre 2018, n. 76/E l'AdE ha giudicato applicabile il regime fiscale di favore al lavoratore distaccato all'estero e "impatriato" in un secondo tempo, considerando che la testé richiamata norma "non disciplina esplicitamente la posizione del soggetto distaccato all'estero che rientri in Italia", cioè "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 comprovabili elementi funzionali alla *ratio* della norma agevolativa" quali, ad esempio, il fatto che *i)* il distacco sia stato più volte prorogato, determinando un evidente affievolimento dei legami del lavoratore con il territorio italiano e un oggettivo radicamento di questo in territori stranieri e che *ii)* il rientro in Italia del lavoratore distaccato costituisca una manifesta soluzione di continuità con la posizione lavorativa ricoperta in costanza

del periodo di distacco. In altri termini, deve potersi in concreto accertare che detto rientro sia stato disposto dal datore di lavoro per impiegare le maggiori competenze ed esperienze professionali maturate dal lavoratore all'estero in una nuova e diversa funzione rispetto a quella svolta in costanza del periodo di distacco (i medesimi convincimenti sono stati portati a fondamento anche del successivo interpello del 23 ottobre 2018, n. 45).

## ***Estensione dell'applicazione del nuovo regime a un soggetto impatriato in un periodo d'imposta precedente al 2020***

Per quanto concerne il secondo quesito, l'AdE ha ritenuto di non accogliere l'interpretazione offerta dall'interpellante, negando la possibilità che il lavoratore che abbia trasferito la residenza fiscale in Italia nel corso del 2018 possa accedere al regime fiscale speciale nella versione modificata dal citato articolo 5, comma 1, D.L. 30 aprile 2019, n. 34 in quanto il comma 2 della medesima disposizione stabilisce che il nuovo regime trova applicazione nei confronti dei soli soggetti che trasferiscono la residenza in Italia dal periodo d'imposta 2020; infatti, per l'AdE, ai "soggetti che hanno trasferito la residenza precedentemente a tale periodo d'imposta continua ad applicarsi la precedente formulazione normativa".

Alla luce di quanto sopra, il lavoratore potrà versare le imposte determinate sul 50% della retribuzione per il periodo d'imposta in cui è stata trasferita la residenza e per i quattro periodi d'imposta successivi, considerando che "per le persone fisiche il periodo d'imposta coincide con l'anno solare".

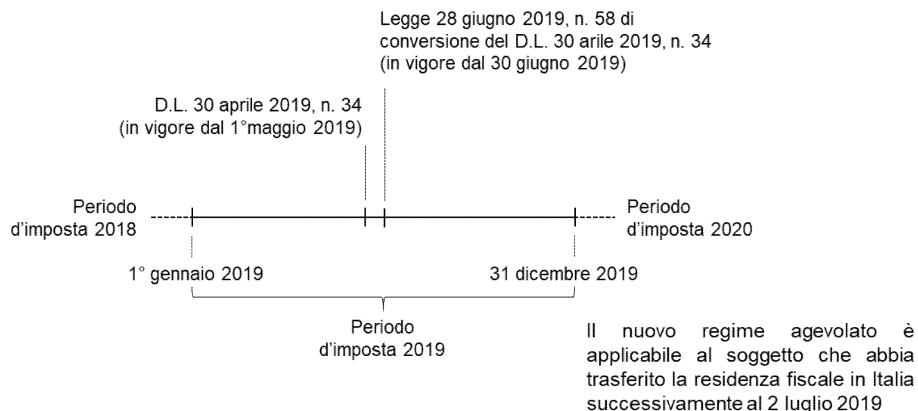
Pertanto, un soggetto che abbia trasferito la residenza fiscale dopo il 2 luglio (ovvero dopo il 1° luglio nel caso di anno bisestile) non può dirsi fiscalmente residente in Italia per quell'anno, "in quanto l'integrazione dei requisiti di radicamento della residenza sarà sempre per un tempo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta".

Al proposito è opportuno precisare che un soggetto iscritto nell'anagrafe della popolazione residente in un tempo successivo al 2 luglio 2019 non può essere considerato fiscalmente residente in Italia nel 2019 e, quindi, non può aver avuto accesso al regime fiscale speciale per il 2019 (a

# Approfondimenti

meno che non abbia trasferito effettivamente il domicilio o la residenza prima di tale data). In tal caso, infatti, il soggetto interessato potrà accedervi solo dal periodo d'imposta 2020 e per i quattro successivi, beneficiando del regime di fa-

vore secondo le modificazioni apportate dal richiamato articolo 5, comma 1, D.L. 30 aprile 2019, n. 34.



## Gli elementi di novità introdotti dall'articolo 5, comma 1, D.L. 30 aprile 2019, n. 34

Il quesito posto dall'interpellante consente di svolgere alcune considerazioni anche in termini “comparativi” tra il regime fiscale dettato dall’articolo 16, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 vigente sino al 30 aprile 2019 (e, si ribadisce, applicabile a coloro che abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia entro il 2 luglio 2019) e il regime di favore in vigore dal 1° maggio 2019 e che potrà trovare applicazione nei confronti del soggetto che sia “impatriato” ai sensi dell’articolo 2, Tuir successivamente al 2 luglio 2019.

Detti regimi configurano infatti sistemi impositivi di favore significativamente differenti sia con riferimento ai requisiti soggettivi stabiliti ai fini dell’accesso al regime agevolato sia con riguardo al beneficio economico che il soggetto interessato può trarre e che risulta essere significativamente maggiore nell’ipotesi in cui trovi applicazione il regime vigente dal periodo d’imposta 2020 (da qui la “claudicante” considerazione dedotta dall’interpellante circa la possibilità di transitare dal primo regime di favore al secondo ‘in virtù di un’interpretazione costituzionalmente orientata (...) al fine di evitare una intollerabile disparità di trattamento tra soggetti che dall’anno di imposta 2020 si troveranno nelle medesime condizioni’).

Per quanto concerne i requisiti soggettivi previsti dal nuovo regime fiscale speciale, non può che risultare evidente una chiara discontinuità rispetto al corso evolutivo del richiamato articolo 16, D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147.

Se il regime fiscale di favore è stato originariamente introdotto per sostenere lo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese e per “attrarre la residenza in Italia di soggetti che, grazie alla loro esperienza all'estero, favoriscono lo sviluppo economico, culturale e tecnologico del Paese” (AdE, circolare 23 maggio 2017, n. 17/E), l’impianto normativo vigente dal 1° maggio 2019 pare attribuire a tale finalità importanza secondaria, una mera funzione accessoria.

La vigente versione dell’articolo 16 determina infatti un notevole ampliamento dell’ambito d’applicazione del regime fiscale di favore in quanto concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30% del loro ammontare *i) i redditi di lavoro dipendente, ii) i redditi assimilati, iii) i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia e iv) i redditi d’impresa* conseguiti dal soggetto che abbia trasferito la residenza fiscale in Italia, purché l’interessato:

- a) non abbia risieduto in Italia nei 2 periodi d’imposta precedenti il trasferimento;*
- b) s’impegni a risiedere in Italia per almeno 2 anni;*
- c) l’attività lavorativa sia svolta prevalentemente nel territorio italiano.*

# Approfondimenti

Dunque, dal novero dei requisiti soggettivi previsti dal nuovo regime è stato eliminato ogni riferimento al ruolo (direttivo) o al possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione. È immediatamente evincibile come tali disposizioni estendono in modo “significativo” la platea dei lavoratori “impatriati” che potrebbero accedere al regime fiscale di favore.

Per una prima immediata ponderazione dei risvolti applicativi prodotti dalle modificazioni normative operanti a far tempo dal periodo d’imposta in corso al 1° gennaio 2020 è sufficiente esaminare le differenze intervenute sul piano normativo rispetto al previgente assetto e sinteticamente esposte in tabella.

<b>Articolo 16, comma 1, D.Lgs. n. 147/2015</b> (vigente sino al periodo d’imposta in corso al 31/12/2019)	<b>Articolo 16, comma 1, D.Lgs. n. 147/2015</b> (vigente dal periodo d’imposta in corso al 1/1/2020)
Non essere stato residente in Italia nei 5 periodi d’imposta precedenti il trasferimento	Non essere stato residente in Italia nei 2 periodi d’imposta precedenti il trasferimento (anche se non iscritto all’Aire)
Impegno a risiedere in Italia per almeno due anni	Impegno a risiedere in Italia per almeno due anni
Instaurazione di un rapporto di lavoro con un’impresa residente in Italia (in taluni specifici casi, anche presso un distaccatario stabilito in Italia in forza di un distaccante residente all’estero)	L’attività di lavoro è prestata prevalentemente in Italia
Svolgimento dell’attività di lavoro prevalentemente in Italia	
Attribuzione di un ruolo direttivo o possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione	

Fermo restando il vantaggio economico derivante dalla maggior quota di reddito non concorrente alla formazione del reddito imponibile (elevata dal 50% al 70%), le modificazioni più incisive, e che determineranno con ogni probabilità un ricorso ben più diffuso che in passato al regime fiscale speciale, devono rinvenirsi, almeno a parere dello scrivente, nei seguenti elementi:

**1)** riduzione da 5 a 2 soli anni del numero di periodi d’imposta precedenti il trasferimento della residenza in Italia in concomitanza dei quali il lavoratore non deve essere stato residente in Italia; **2)** l’attività di lavoro deve essere svolta prevalentemente in Italia, a prescindere dal fatto che il lavoratore abbia instaurato un rapporto di lavoro con un’impresa residente in Italia.

È infatti definitivamente superata la condizione per la quale il regime agevolato ha trovato applicazione solo laddove l’attività lavorativa sia stata svolta presso un’impresa residente in Italia in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o altrimenti instaurato con una società che, direttamente o indirettamente, controllasse la medesima impresa, ne fosse controllata o fosse controllata dalla stessa società che controlla l’impresa;

**3)** appurato che “in relazione all’attività da svolgere in Italia (...) la norma non pone limiti in ordine all’oggetto della attività o della mansione,

la quale, pertanto, può non essere attinente all’attività di lavoro o di studio svolta all’estero” (AdE, circolare 23 maggio 2017, n. 17/E), come detto non costituisce più condizione necessaria ai fini dell’accesso al regime incentivante l’attribuzione al lavoratore “impatriato” di un ruolo direttivo, così come non è più richiesto il requisito (alternativo) dell’elevata qualificazione o specializzazione.

Pertanto, il nuovo regime fiscale speciale può trovare applicazione nei confronti del lavoratore “impatriato” a prescindere dalle mansioni affidategli e alla professionalità acquisita.

A mero titolo esemplificativo, si consideri come al ricorrere dei requisiti soggettivi stabiliti dal nuovo regime, potrà avvalersi dei vantaggi economici determinati dall’applicazione del regime fiscale speciale anche il lavoratore “impatriato” in forza presso un utilizzatore stabilito in Italia in ragione di un rapporto di somministrazione (anche se a tempo determinato) così come il lavoratore “impatriato” che stipuli un contratto d’apprendistato o che persino instauri un rapporto di collaborazione coordinata e continuativa ai sensi dell’articolo 2, comma 1, secondo periodo del D.Lgs. 15 giugno 2015, n. 81 per lo svolgimento dell’attività di lavoro organizzata mediante piattaforme anche digitali (il riferimento è rivolto alle disposizioni di cui al Capo V-bis del

# Approfondimenti

medesimo Decreto legislativo, introdotto ai sensi dell'articolo 1, D.L. 3 settembre 2019, n. 101, convertito, con modificazioni, in legge 2 novembre 2019, n. 128).

Per quanto concerne l'ambito soggettivo d'applicazione del nuovo regime, non pare sussistano preclusioni di sorta nell'estendere un orientamento già espresso dall'Amministrazione finanziaria e per il quale il vigente ordinamento "non pone limitazioni collegate alla cittadinanza ed esclude dal beneficio i soli cittadini di paesi con i quali non siano state stipulate dall'Italia convenzioni contro le doppie imposizioni ai fini delle imposte sui redditi o accordi sullo scambio di informazioni in materia fiscale" (AdE, circolare 23 maggio 2017, n. 17/E).

## Effetti economici del regime fiscale speciale

Sul piano della commisurazione del vantaggio economico derivante dall'applicazione del regime fiscale speciale, si consideri che, mentre la versione previgente dell'articolo 16 riconosceva l'applicazione del regime di favore per il periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza e per i quattro periodi successivi, il nuovo regime contempla una modulazione radicalmente differente:

**a)** per il periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale e per i quattro periodi successivi concorre alla formazione del reddito il solo 30% del reddito conseguito dal lavoratore impatriato in luogo del 50% previsto dal previgente regime. Peraltro, l'ammontare

del reddito di lavoro o d'impresa concorrente alla formazione del reddito complessivo è ulteriormente ridotto al 10% ove il soggetto impatriato trasferisca la residenza in una delle seguenti Regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna e Sicilia (articolo 16, comma 5-bis);

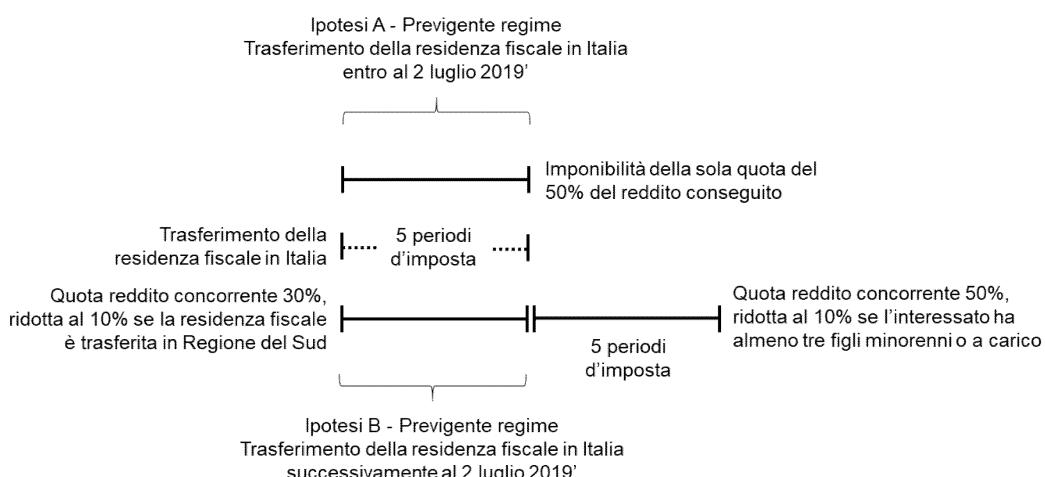
**b)** per effetto dell'articolo 16, comma 3-bis il regime speciale si applica per ulteriori cinque periodi d'imposta ai lavoratori:

- con almeno un figlio minorenne o a carico (anche se in affido preadottivo);
- che diventino proprietari di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o comunque nell'arco dei 12 mesi che precedono detto trasferimento.

Ai fini dell'estensione dell'ambito temporale di applicazione del regime fiscale speciale rileva, oltre all'acquisto dell'unità immobiliare effettuato direttamente dal lavoratore, anche l'acquisto effettuato eventualmente dal coniuge di questi ovvero dal convivente o dai figli, anche se in comproprietà.

Durante il periodo di "prolungamento" della vigenza del regime fiscale di favore, i redditi concorrono alla formazione del reddito complessivo non più nella misura del 30%, bensì nella misura del:

- 1) 50% del loro ammontare ovvero
- 2) 10% qualora il lavoratore abbia almeno 3 figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo.



# Approfondimenti

Si resta in attesa di un'auspicata circolare esplicativa dell'Amministrazione finanziaria che sciolga le numerose perplessità interpretative che il novellato articolo 16, D.Lgs. 14 settembre

2015, n. 147 ha suscitato e operi un eventuale raccordo con gli orientamenti fino ad ora espressi in sede di prassi e che risultino ancora compatibili con il vigente assetto normativo.