

Risposta n. 26

OGGETTO: Interpello articolo 11, comma 1, lettera), legge 27 luglio 2000, n.212 - Articolo 16, comma 4, del decreto legislativo n. 147 del 2015 - opzione per il regime agevolativo previsto per gli impatriati da parte dei soggetti in possesso dei requisiti di cui alla legge n. 238 del 2010

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

QUESITO

La Società istante, facente parte di un gruppo multinazionale, rappresenta che è solita ricorrere alla movimentazione internazionale dei propri dipendenti.

In tale ambito, l'Istante fa presente di aver assunto, in data 15 luglio 2010, un dipendente che:

- ha svolto attività lavorativa all'estero per ventiquattro mesi continuativi, conseguendo lo *status* di soggetto fiscalmente non residente in Italia;
- è cittadino italiano ed ha risieduto continuativamente per 24 mesi in Italia prima dell'espatrio;
- ha provveduto a ritrasferire la propria residenza anagrafica in Italia entro tre mesi dall'assunzione da parte della società Istante.

Il dipendente, in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 2 della legge 30 dicembre 2010, n. 238, ha beneficiato, dal periodo d'imposta 2011 al periodo d'imposta

2015 incluso, del regime di parziale imponibilità del reddito di lavoro dipendente previsto dalla citata legge.

L'Istante, in qualità di sostituto d'imposta, ha quindi operato per gli anni sopra indicati le ritenute in acconto dell'IRPEF su un imponibile pari al 30 per cento del reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia dal proprio dipendente.

Lo stesso dipendente, essendo rientrato in Italia prima del 31 dicembre 2015, ha esercitato, ad aprile del 2017, l'opzione per beneficiare, dal periodo d'imposta 2016, del regime di parziale imponibilità del reddito di lavoro dipendente previsto per i cd. impatriati di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

In ragione di tale opzione, l'Istante ha operato le ritenute in acconto dell'IRPEF:

- per il periodo d'imposta 2016, su un imponibile pari al 70 per cento del reddito di lavoro dipendente;
- dal periodo d'imposta 2017 a tutt'oggi, su un imponibile pari al 50 per cento del reddito di lavoro dipendente [*cf.* modifiche apportate all'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 dall'articolo 1, comma 150, lettera a), n. 2, della legge 11 dicembre 2016, n. 232].

Rappresentato quanto sopra, l'Istante, in qualità di sostituto d'imposta, chiede di sapere se il dipendente in questione, per i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia, possa continuare a beneficiare del regime di cui all'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 sino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, malgrado il pregresso periodo di fruizione, da parte del medesimo dipendente, degli incentivi di cui alla legge n. 238 del 2010.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che l'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, si ponga in continuità con la legge 30 dicembre 2010, n. 238.

Il comma 4 del citato articolo 16 disciplina, infatti, la possibilità per i soggetti in

possesso dei requisiti di cui all'articolo 2 della legge n. 238 del 2010, trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015, di fruire, su espressa opzione esercitabile entro il 30 aprile 2017, del regime speciale previsto per i lavoratori cd. impatriati.

L'Istante evidenzia che l'articolo 16, comma 4, del decreto legislativo n. 147 del 2015 si limita a contemplare due termini finali, entrambi di natura perentoria, al cui rispetto è subordinato il legittimo esercizio dell'opzione per il regime previsto dal medesimo articolo 16:

- il primo, relativo alla data ultima entro cui deve essersi perfezionato il trasferimento in Italia (31 dicembre 2015) da parte dei soggetti in possesso dei requisiti di cui alla legge n. 238 del 2010;
- il secondo, relativo all'esercizio dell'opzione (30 aprile 2017 - termine prorogato di diritto al 2 maggio 2017).

Per contro, ai fini dell'esercizio dell'opzione in questione, l'articolo 16, comma 4, in commento non prevede alcun termine iniziale a decorrere dal quale debba essere avvenuto il trasferimento in Italia.

L'Istante ritiene, dunque, che il diritto ad accedere su opzione al regime di cui all'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 non sia circoscritto ai soli soggetti che abbiano trasferito la residenza in Italia nel corso del periodo d'imposta 2015, ma sia esteso a tutti coloro che si siano trasferiti in Italia ben prima di tale anno. Pertanto, anche tali ultimi soggetti sembrerebbero ammessi a beneficiare, per il quinquennio dal 2016-2020, degli incentivi di cui all'articolo 16 in parola, a nulla rilevando la fruizione, per i precedenti periodi d'imposta, del regime di cui alla legge n. 238 del 2010.

Tale conclusione sembrerebbe confermata dai Provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle Entrate 29 marzo 2016, n. 46244, e 31 marzo 2017, n. 64188, nei quali si legge rispettivamente che "*l'esercizio dell'opzione è irrevocabile, ha effetto dal primo gennaio 2016 e per i quattro periodi d'imposta successivi*" e che "*l'opzione è irrevocabile (...) e consente di fruire - per il quinquennio 2016/2020 - del regime*

speciale previsto per i lavoratori impatriati dall'art. 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147".

Analogamente, la circolare 23 maggio 2017, n. 17/E, par. 3.5, ha precisato che coloro che optano per il regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 beneficiano della parziale imponibilità del reddito derivante da lavoro dipendente, da attività di lavoro autonomo o d'impresa, per cinque periodi d'imposta, quindi a partire dal 2016 e fino al 2020.

Il vigente quadro normativo e di prassi non sembrerebbe essere ostativo all'applicazione degli incentivi di cui all'articolo 16 in questione, per l'intero quinquennio dal 2016 al 2020, nell'ipotesi in cui l'accesso a tali benefici sia avvenuto su opzione, ai sensi del comma 4 del medesimo articolo 16, da parte di chi in passato aveva già fruito dei benefici di cui alla legge n. 238 del 2010.

Alla luce di quanto sopra esposto, l'Istante ritiene di poter continuare ad applicare la ritenuta nei confronti del proprio dipendente, considerando imponibile, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, il 50 per cento del reddito di lavoro dipendente prodotto in territorio italiano, ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

La legge 30 dicembre 2010 n. 238, recante "*incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia*", prevede la concessione di incentivi fiscali, sotto forma di minore imponibilità del reddito derivante dalle attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa, avviate in Italia, in favore di cittadini dell'Unione Europea che, dopo aver risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia, abbiano intrapreso un percorso di studi o di lavoro all'estero per almeno ventiquattro mesi, decidendo successivamente di ritrasferire la propria residenza ed il proprio domicilio in Italia al fine di intraprendere un'attività (c.d. contro-esodati).

In particolare, le agevolazioni, indicate dall'articolo 3 della predetta legge, consistono nel far concorrere i suddetti redditi alla formazione della base imponibile ai fini dell'IRPEF nella misura ridotta del 20 per cento per le lavoratrici e del 30 per cento per i lavoratori (*cf.* decreto ministeriale 3 giugno 2011 e circolare 4 maggio 2012, n. 14/E).

Tali benefici fiscali, per effetto delle diverse modifiche normative che si sono susseguite nel tempo - *cf.* l'articolo 10, comma 12-octies, del decreto-legge 31 dicembre 2014, n. 192, poi abrogato dall'articolo 16, comma 4, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, a sua volta modificato dall'articolo 1, comma 259, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 - hanno trovato applicazione fino al periodo d'imposta 2017 (*cf.* circolare 23 maggio 2017, n. 17/E, Parte II, paragrafo 2.1).

Con l'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 è stato introdotto, a decorrere dal periodo di imposta 2016, un regime speciale per i lavoratori che, dopo un certo periodo di studio o di lavoro svolto all'estero, con corrispondente perdita della residenza fiscale in Italia, decidono di trasferire la propria residenza fiscale nel nostro Paese (cd. impatriati).

Detto regime consente di applicare per il 2016 ai redditi di lavoro dipendente la tassazione su una base imponibile del 70 per cento, e dal periodo d'imposta 2017, di far concorrere alla formazione del reddito complessivo i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo nella misura del 50 per cento.

L'agevolazione fiscale per i lavoratori impatriati, in base a quanto previsto dall'articolo 16, comma 3, del decreto legislativo n. 147 del 2015, e dall'articolo 1, comma 1, del decreto attuativo 26 maggio 2016, spetta, a decorrere dall'anno 2016, per cinque periodi di imposta e, precisamente, per quello in cui il soggetto trasferisce la residenza nel territorio dello Stato e per i quattro successivi (*cf.* circolare n. 17/E del 2017, Parte II, paragrafo 3.6).

Il successivo comma 4 del citato articolo 16 prevede la possibilità per i soggetti di cui all'articolo 2, comma 1, della legge n. 238 del 2010, che si sono trasferiti in

Italia entro il 31 dicembre 2015, di applicare, per il periodo di 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, tali soggetti possono optare per il regime agevolativo di cui all'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015.

In sostanza, il comma 4 del citato articolo 16 ha esteso il regime speciale per i lavoratori impatriati anche ai lavoratori dipendenti, ai lavoratori autonomi e ai titolari di attività di impresa, che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015.

L'opzione per il nuovo regime consente ai soggetti interessati, rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2015, di richiedere la tassazione dei redditi di lavoro dipendente, autonomo o di impresa, prodotti in Italia, su una base imponibile del 70 per cento, per il 2016, e del 50 per cento per gli anni dal 2017 al 2020, in luogo della tassazione su una base imponibile del 20 o 30 per cento per i soli anni 2016-2017 [*cf.* articolo 1, comma 150, lettera a), n. 2, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, e circolare n. 17/E del 2017, Parte II, paragrafo 3.5].

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 29 marzo 2016, protocollo n. 46244, emanato in applicazione dell'articolo 16, comma 4, del decreto legislativo n. 147 del 2015, sono state definite le modalità di esercizio dell'opzione ai fini dell'applicazione del regime previsto per i lavoratori impatriati dall'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015, da parte dei soggetti destinatari dei benefici previsti dalla legge n. 238 del 2010, che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015, stabilendo che l'esercizio dell'opzione è irrevocabile e ha effetto dal 1° gennaio 2016 e per i quattro periodi d'imposta successivi.

L'articolo 3, comma 3-novies, del decreto-legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, ha disposto la proroga al 30 aprile 2017 - scadenza ulteriormente prorogata di diritto al 2 maggio 2017, ai sensi dell'articolo 2963 del codice civile - del termine (originariamente fissato al 29 giugno 2016) per l'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 16, comma 4, del decreto legislativo n. 147 del 2015, per i lavoratori dipendenti che non l'avevano già

esercitata. A tale disposizione è stata data attuazione con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 31 marzo 2017, protocollo n. 64188, il quale ha confermato che la nuova opzione produce effetti per il quinquennio 2016-2020.

Sul punto, anche la circolare 23 maggio 2017, n. 17/E, par. 3.5, ha chiarito che la riapertura dei termini per l'opzione non modifica per i richiedenti il periodo di applicazione del regime di cui all'articolo 16, individuato, sempre, nel quinquennio 2016-2020.

Da ultimo, l'articolo 8-bis del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito in legge, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1, della legge 4 dicembre 2017, n. 172, ha statuito che, in deroga alle disposizioni di cui al secondo periodo del comma 4 dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015, l'opzione esercitata ai sensi del medesimo comma 4 produce effetti per il quadriennio 2017-2020, mentre, per il periodo di imposta 2016, restano applicabili le disposizioni di cui alla legge n. 238 del 2010.

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 20 aprile 2018, protocollo n. 85330, emanato in attuazione del citato articolo 8-bis, è stato chiarito che i soggetti che hanno esercitato l'opzione per il regime dei lavoratori impatriati, ai sensi del comma 4 dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015, applicano, per il periodo di imposta 2016, le disposizioni previste dalla legge n. 238 del 2010, assoggettando a tassazione i redditi di lavoro dipendente, autonomo o di impresa percepiti in tale anno sulla minor base imponibile del 20 per cento, se donne, e del 30 per cento, se uomini, in luogo della tassazione sulla base imponibile del 70 per cento, prevista per i lavoratori impatriati dal predetto articolo 16. Lo stesso provvedimento ha dettato, inoltre, le modalità di recupero delle eventuali maggiori imposte versate.

Dal quadro normativo ed interpretativo sopra delineato, risulta che potevano esercitare, entro il 2 maggio 2017, l'opzione per il regime agevolativo previsto per gli impatriati di cui all'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 i soggetti in possesso dei requisiti di cui alla legge n. 238 del 2010 purché rientrati in Italia entro il

31 dicembre 2015.

Il diritto all'opzione non era dunque condizionato ad alcun termine iniziale di trasferimento della residenza, con la conseguenza che l'opzione poteva essere esercitata anche dai soggetti in possesso dei requisiti di cui alla legge n. 238 del 2010 rientrati in Italia prima del 2015.

Con riferimento alla fattispecie prospettata, nel presupposto che risultino soddisfatti i requisiti richiesti dalle norme agevolative sopra citate, la scrivente ritiene che il dipendente assunto dall'Istante possa continuare a fruire del regime agevolato previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020 a nulla rilevando il pregresso periodo di fruizione, da parte del medesimo dipendente, degli incentivi di cui alla legge n. 238 del 2010. Conseguentemente, l'Istante, in qualità di sostituto d'imposta potrà continuare ad operare, fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020, le ritenute d'acconto ai fini dell'IRPEF sul 50 per cento del reddito di lavoro dipendente prodotto in territorio italiano.

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)