



CONSORZIO
STUDI E
RICERCHE
FISCALI

GRUPPO
INTESA  SANPAOLO

Alle Società Consorziate

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 1/2021
del 29 dicembre 2021

Regime fiscale agevolativo per attrarre risorse umane in Italia – cd. Regime degli “impatriati”
– Art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (“Decreto internazionalizzazione”), come da
ultimo modificato dall’art. 5 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (“Decreto Crescita”) e dall’art. 1,
comma 50, della Legge 30 dicembre 2020, n. 178 (“Legge di bilancio 2021”).

Redatta da:
Silvia Gallo
silvia.gallo@consorziosrf.com
Giovanni Renella
giovanni.renella@consorziosrf.com

Consorzio Studi e Ricerche Fiscali
Gruppo Intesa Sanpaolo
Viale dell’Arte, 68
00144 Roma
Tel. 0659356025
E-mail: info@consorziosrf.com
www.consorziosrf.com



Roma, 29 dicembre 2021

Oggetto: Regime fiscale agevolativo per attrarre risorse umane in Italia – cd. Regime degli “impatriati” – Art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 (“Decreto internazionalizzazione”), come da ultimo modificato dall’art. 5 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 (“Decreto Crescita”) e dall’art. 1, comma 50, della Legge 30 dicembre 2020, n. 178 (“Legge di bilancio 2021”).

Rif.: 800.24

INDICE

Premessa

1. REGIME DEGLI “IMPATRIATI”	3
1.1. Ambito soggettivo	4
1.1.1. Agevolazione in base al titolo di studio (laurea e specializzazione post lauream)	5
1.2. Condizioni	6
1.2.1. La residenza in Italia e all’estero	6
1.2.2. Svolgimento dell’attività nel territorio dello Stato.....	8
1.3. Redditi agevolabili.....	11
1.4. Durata e misura dell’agevolazione	13
1.4.1. Periodo transitorio.....	15
1.5. Modalità di fruizione dell’agevolazione	16
1.6. Casi particolari: rimpatrio-rientro da distacco internazionale.....	17
1.7. Proroga dell’agevolazione.....	23
1.7.1. Modalità di esercizio della proroga per i soggetti che hanno trasferito la residenza entro il 29 aprile 2019 – Provvedimento del Direttore dell’Agenzia delle Entrate del 3 marzo 2021	27

Premessa

Negli ultimi anni, nel nostro ordinamento si sono susseguiti regimi fiscali agevolativi per attrarre risorse umane in Italia, anche mediante il rientro di lavoratori dall'estero.

In particolare, hanno trovato applicazione i seguenti regimi fiscali agevolativi:

- regime per docenti e ricercatori residenti non occasionalmente all'estero (art. 44 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78) che dal 2011 sono venuti a svolgere la loro attività di docenza e ricerca in Italia acquisendovi la residenza fiscale, che prevede una detassazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo prodotto in Italia del 90% (tassazione calcolata sul 10%) – attualmente in vigore;
- regime per i c.d. “contro-esodati” (art. 2 della Legge 30 dicembre 2010, n. 238), che prevedeva una detassazione del reddito prodotto in Italia dell'80% per le donne e del 70% per gli uomini (tassazione calcolata sul 20% per le donne e sul 30% per gli uomini) – in vigore fino al 2017;
- regime per i cd. “impatriati” (art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 e successive modifiche e integrazioni), che attualmente consente la detassazione del 70% dell'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e assimilato, autonomo e di impresa, prodotti in Italia (tassazione calcolata sul 30%), con la possibile detassazione del 90% (tassazione calcolata sul 10%) in caso di primo trasferimento della residenza in alcune regioni d'Italia – in vigore.

Con la presente Circolare si esamina l'evoluzione del quadro normativo di riferimento della disciplina degli impatriati, anche tenendo conto dei chiarimenti resi dall'Agenzia delle Entrate con le Circolari n. 17/E del 23 maggio 2017 e n. 33/E del 28 dicembre 2020, e con le numerose risposte ad interpelli e risoluzioni.

Si omette, invece, la disamina del regime fiscale agevolativo previsto per i docenti e ricercatori residenti, in quanto non di diretto interesse delle società del Gruppo, mentre si fornisce, seppur brevemente, quella relativa al regime dei contro-esodati ⁽¹⁾,

¹ Il regime fiscale agevolativo per i “contro-esodati” è stato introdotto dall'art. 2 della Legge 30 dicembre 2010, n. 238, che prevedeva la parziale imponibilità del reddito derivante dalle attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa (20% per le donne e 30% per gli uomini) avviate in Italia da:
a) cittadini dell'Unione europea in possesso di un titolo di laurea, che avevano svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa, fuori dal Paese d'origine e dall'Italia;

anche se non più in vigore, in quanto i soggetti che ne hanno fruito e, avendo optato per il regime degli impatriati, hanno avuto la possibilità di avvalersi della proroga per quest'ultima agevolazione per il periodo 2021-2025 (v. infra § 1.7.).

1. Regime degli "impatriati"

L'art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 ("Decreto Internazionalizzazione") ha subito importanti modifiche, sia con riferimento all'ambito soggettivo e oggettivo della disciplina, sia con riguardo ai limiti temporali e alle condizioni di applicazione dell'agevolazione, per effetto delle seguenti disposizioni: art. 1, comma 150, della L. 11 dicembre 2016, n. 232 ("Legge di bilancio 2017"); art. 5 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34 ("Decreto Crescita"), convertito dalla L. 28 giugno 2019, n. 58; art. 13-ter del D.L. 26 ottobre 2019, n. 124 ("Decreto Fiscale"), convertito dalla L. 19 dicembre 2019, n. 157; art. 1, comma 50, della L. 30 dicembre 2020, n. 178 ("Legge di bilancio 2021").

In particolare, l'art. 5 del "Decreto Crescita" è intervenuto in modo rilevante sulle condizioni di accesso all'agevolazione, sostituendo integralmente il comma 1 del citato art. 16 che attualmente dispone: *"I redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al trenta per cento del suo ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:*

- a) i lavoratori non siano stati residenti in Italia nei due periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;*
- b) l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano" (2).*

b) cittadini dell'Unione europea che avevano svolto fuori dal Paese d'origine e dall'Italia un'attività di studio per conseguire un titolo di laurea o di specializzazione *post lauream*.

² Il D.M. 26 maggio 2016, emanato ai sensi del comma 3 dell'art. 16 cit., stabilisce che possono beneficiare dell'agevolazione i soggetti che abbiano acquisito la residenza fiscale in Italia a partire dal periodo d'imposta 2016.

Il successivo comma 1-*bis* estende l'applicazione dell'agevolazione anche alle persone fisiche titolari di reddito di impresa che, a partire dal periodo di imposta 2020, avviano un'attività di impresa in Italia ⁽³⁾.

1.1. Ambito soggettivo

Possono accedere all'agevolazione in esame i cittadini dell'Unione Europea e extra UE, titolari di redditi di lavoro dipendente e di redditi a questi assimilati (es. amministratore di società), nonché di redditi di lavoro autonomo e d'impresa, derivanti da attività esercitate a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato e per i quattro periodi successivi.

Tra i destinatari della norma rientrano anche i cd. contro-esodati che avevano optato per il "passaggio" a tale agevolazione. Il comma 4 del citato art. 16, infatti, aveva consentito ai contro-esodati che si erano trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015 (ai quali era precluso l'accesso diretto all'agevolazione per gli impatriati, in quanto applicabile ai soggetti trasferiti in Italia dal 1° gennaio 2016), alternativamente:

- (i) di continuare ad avvalersi del regime dei contro-esodati (più favorevole in termini di detassazione – 70/80% -, ma in vigore solo fino al 2017);
- (ii) di optare per il regime degli impatriati (per il periodo 2016-2020). L'opzione era esercitabile entro il 30 aprile 2017, a seguito dell'estensione del termine originario fissato il 30 giugno 2016 ⁽⁴⁾ per consentire agli interessati di valutare l'opzione anche in considerazione dell'intervenuto aumento della percentuale di detassazione dal 30% al 50%, prevista per il regime degli impatriati ⁽⁵⁾.

Pertanto, per i contro-esodati che non hanno optato per il regime degli impatriati la situazione è quella riepilogata nella seguente tabella.

³ Non ritenendo tale categoria di diretto interesse per il Gruppo, se ne omette la disamina nel testo della presente Circolare.

⁴ Cfr. articolo 3, comma 3-*nonies*, del decreto-legge 20 dicembre 2016, n. 244 ("Decreto Milleproroghe"), convertito dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19.

⁵ Si ricorda che l'opzione era irrevocabile ed efficace a partire dall'anno 2016 e per i quattro periodi di imposta successivi (2016-2020).

Data rientro in Italia	Inizio periodo d'imposta di applicazione agevolazione fiscale	Termine periodo d'imposta di applicazione agevolazione fiscale
Entro il 31 dicembre 2010	2011	2017
Entro il 31 dicembre 2011	2012	2017
Entro il 31 dicembre 2012	2013	2017
Entro il 31 dicembre 2013	2014	2017
Entro il 31 dicembre 2014	2015	2017
Entro il 31 dicembre 2015	2016	2017
Entro il 31 dicembre 2016	2017	2017

1.1.1. Agevolazione in base al titolo di studio (laurea e specializzazione post lauream)

L'attuale comma 2 del citato art. 16 ⁽⁶⁾ consente, inoltre, l'applicazione del beneficio fiscale degli impatriati, a tutti i cittadini dell'Unione europea e a quelli di Stati extra UE con i quali risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale che, alternativamente:

- a) siano in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più;
- b) 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*.

L'estensione dell'agevolazione per gli impatriati in possesso di titolo di laurea o *post lauream* si pone in continuità con la disciplina dei contro-esodati che, ad oggi, come detto, non è più applicabile.

⁶ Nella versione successiva alle modifiche apportate dall'art. 1, comma 150, lettera a), nn. 1 e 2, della "Legge di bilancio 2017".

1.2. Condizioni

1.2.1. *La residenza in Italia e all'estero*

Per fruire dell'agevolazione è richiesto che l'impatriato abbia risieduto all'estero nei due periodi di imposta precedenti al trasferimento della propria residenza in Italia e che si impegni a mantenerla nel territorio dello Stato per almeno due anni, pena la decadenza dall'agevolazione e il recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi ⁽⁷⁾ ⁽⁸⁾.

Tenuto conto che per i cittadini italiani che trasferiscono la propria dimora abituale all'estero per un periodo superiore ai dodici mesi è richiesta l'iscrizione all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE), la dimostrazione della prima condizione, e cioè la residenza all'estero nei due periodi di imposta precedenti al trasferimento della propria residenza in Italia, si realizza per i cittadini italiani con il requisito formale dell'iscrizione all'AIRE nei due anni precedenti ⁽⁹⁾. Tuttavia, a seguito della sanatoria introdotta dall'art. 5, comma 1, lett. *d*), del "Decreto Crescita" possono accedere ai benefici fiscali anche i cittadini italiani che pur non essendo stati iscritti all'AIRE (o che sono stati iscritti per un periodo inferiore a due anni prima del rimpatrio avvenuto successivamente al periodo di imposta 2020) possono dimostrare la permanenza all'estero sulla base di elementi probatori di natura sostanziale, nel rispetto delle convenzioni contro le doppie imposizioni.

Secondo un'interpretazione estensiva dell'Agenzia delle Entrate, la disposizione sopra richiamata sarebbe applicabile anche a coloro che hanno trasferito la residenza in Italia a decorrere dal periodo di imposta 2019 ⁽¹⁰⁾.

Nonostante tale "sanatoria" fosse formalmente riservata ai cittadini italiani, è stata ritenuta di fatto applicabile anche ai cittadini stranieri che hanno mantenuto l'iscrizione nell'anagrafe italiana della popolazione residente durante il periodo di permanenza all'estero precedente al ritorno in Italia, purché comprovata sulla base

⁷ Cfr. art. 3 del D.M. 26.5.2016

⁸ Nella versione precedente al "Decreto Crescita", che ha introdotto il comma 5-ter nel citato art. 16, era richiesta la permanenza all'estero prima del rimpatrio per almeno cinque periodi di imposta.

⁹ Cfr. L. 27 ottobre 1988, n. 470.

¹⁰ Cfr. Circ. n. 33/2020, cit., § 4.

delle norme convenzionali. Ciò appare coerente con la *ratio* della norma che sarebbe volta ad agevolare le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia per svolgervi un'attività di lavoro ⁽¹¹⁾.

Anche per i soggetti di cui al comma 2 del citato art. 16 (cfr. *supra* § 1.1.1.), l'Amministrazione finanziaria ⁽¹²⁾ ha ritenuto che, per soddisfare la condizione del periodo minimo di due anni di lavoro o studio all'estero debba realizzarsi il requisito della residenza all'estero per almeno due anni, nonostante la disposizione in esame non richieda un periodo minimo di residenza all'estero (come per il comma 1).

Sotto il profilo della verifica del trasferimento della residenza fiscale in Italia e l'impegno a permanervi per almeno due anni a pena di decadenza, si ricorda che la normativa di riferimento è contenuta all'art. 2 del TUIR in base al quale *“Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta (ndr., più di 183 giorni o 184 nell'anno bisestile) sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio (ndr., cioè la sede principale dei propri affari e interessi) o la residenza (ndr., cioè il luogo di dimora abituale ⁽¹³⁾ ai sensi del codice civile”*.

Le condizioni di cui al cit. art. 2 del TUIR sono tra loro alternative, pertanto, la sussistenza, per la maggior parte del periodo di imposta, anche di una sola di esse, è sufficiente per ritenere che un soggetto sia fiscalmente residente in Italia, anche se l'iscrizione nel registro della popolazione residente si possa considerare prevalente ⁽¹⁴⁾.

La richiamata normativa domestica va esaminata anche alla luce delle disposizioni contenute nelle convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia con altri Paesi, nelle ipotesi in cui ricorra una doppia residenza. Infatti, come indicato nell'art.

¹¹ Cfr. Circ. n. 33/2020, cit., § 5.

¹² Cfr. Circolare n. 33/E, cit., § 1 e Risoluzione n. 51/E del 7 luglio 2018.

¹³ A tale riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che l'abitualità della dimora permane anche se il soggetto lavora al di fuori del Comune di residenza, purché conservi in tale luogo la propria abitazione, vi ritorni quando è possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro vitale delle proprie relazioni familiari e sociali (Circ. n. 33/2020, cit., § 4).

¹⁴ Al riguardo, autorevole dottrina (M. Leo, *Imposte sui redditi*, Tomo 1, ed. 2014, pag. 52), richiamando la giurisprudenza di legittimità della Corte di Cassazione, Sez. Trib., sentenza n. 9319 del 20 aprile 2006, afferma che, in linea di principio, l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente è preclusivo (per l'Amministrazione finanziaria) di ogni ulteriore accertamento ai fini di stabilire la soggettività passiva in Italia.

4 del commentario OCSE, per considerare residente in uno Stato contraente una persona fisica occorre avere riguardo, innanzitutto, al luogo in cui essa abbia un'abitazione permanente a disposizione; nel caso in cui disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti, la preferenza è accordata allo Stato in cui si trova il centro di interessi vitali dell'individuo. Se, invece, il centro degli interessi non possa essere individuato ovvero il soggetto non disponga di un'abitazione permanente, la residenza sarà riconducibile nello Stato in cui dimora abitualmente. Laddove la dimora abituale sia individuabile in entrambi gli Stati contraenti ovvero in nessuno dei due, il soggetto sarà considerato residente nello Stato contraente del quale possiede la nazionalità. Infine, in presenza di entrambe le nazionalità o di nessuna delle due, la residenza sarà stabilita sulla base di procedure amichevoli ⁽¹⁵⁾.

1.2.2. Svolgimento dell'attività nel territorio dello Stato

Fermo restando quanto sopra considerato con riguardo alla residenza, per fruire dell'agevolazione in esame occorre, altresì, che il richiedente svolga l'attività lavorativa nel territorio dello Stato in modo "prevalente", cioè, per più di 183 giorni nell'anno.

La verifica di tale ultima condizione deve avvenire in relazione a ciascuno dei periodi di imposta del quinquennio agevolabile ⁽¹⁶⁾. Qualora la condizione non sia soddisfatta o lo sia solo per alcuni periodi di imposta, l'impatriato non potrà fruire dell'agevolazione con riferimento ai soli periodi in cui detta condizione non si sia realizzata, ma questi anni rileveranno comunque ai fini del computo del quinquennio agevolabile ⁽¹⁷⁾.

Per completezza, si ricorda che è stata eliminata dall'art. 5 del "Decreto Crescita" la previsione che richiedeva che il lavoratore svolgesse la propria attività presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro

¹⁵ Cfr. Provv. del Direttore dell'Agenzia delle Entrate n. 43999 del 2017 che ha stabilito le modalità di acquisizione dei dati dei richiedenti l'iscrizione all'AIRE e definizione dei criteri per la formazione delle liste selettive per i controlli relativi ad attività finanziarie e investimenti patrimoniali esteri non dichiarati.

¹⁶ Cfr. come stabilisce il D.M. 26 maggio 2016, cit.

¹⁷ Cfr. Circ. n. 17/2017, cit., § 3.3 e, anche, risposta a interpello n. 621 del 23 settembre 2021.

instaurato con la stessa impresa o con una controllata o controllante. L'attuale formulazione della norma consente di accedere all'agevolazione anche nei casi in cui il lavoratore svolga la propria attività in Italia alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero ⁽¹⁸⁾.

La disposizione richiamata ha altresì eliminato la condizione che il lavoratore rivesta ruoli direttivi ovvero sia in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

In buona sostanza, ai fini dell'individuazione del luogo di produzione del reddito, tenuto conto che il regime in parola è volto ad agevolare i redditi effettivamente prodotti in Italia successivamente al rimpatrio, rilevano contestualmente sia la residenza del lavoratore sia il luogo in cui la prestazione lavorativa è svolta.

Pertanto, si intendono prodotti in Italia i redditi derivanti da attività prestate nel territorio dello Stato, anche se remunerati da un soggetto non residente. In linea generale, quindi, l'agevolazione non spetta nel caso in cui i redditi derivino da attività svolte all'estero anche se percepiti in periodi in cui l'impatriato risulti essere fiscalmente residente in Italia. In tale caso, detti emolumenti vanno assoggettati a tassazione ordinaria, con possibile riconoscimento del credito di imposta estero di cui all'art. 165 del TUIR ⁽¹⁹⁾.

L'Agenzia delle Entrate ha fornito utili chiarimenti nel caso in cui i lavoratori svolgano l'attività lavorativa, in tutto o in parte, da remoto (*smart working*), in un paese diverso da quello in cui è stabilita la sede di lavoro.

A tale riguardo, con alcune risposte ad interpello ⁽²⁰⁾, l'Agenzia ha esaminato alcune questioni afferenti alla residenza del lavoratore e al luogo di produzione del reddito, al fine di definire se spetti o meno l'agevolazione degli impatriati e se, quindi, il reddito sia tassato nel Paese in cui il lavoratore ha stabilito la propria residenza, ovvero in quello in cui il reddito è prodotto.

¹⁸ L'Agenzia delle Entrate ha precisato che possono accedere al regime in commento, anche gli impatriati assunti presso sedi secondarie ubicate in diversi paesi in cui opera il datore di lavoro estero non residente, che vengono a svolgere la loro attività lavorativa presso la sede secondaria italiana del medesimo datore di lavoro (cfr. Circ. n. 33/2020, cit, § 7.5.).

¹⁹ Cfr. Circ. n. 33/2020, cit., § 7.8.

²⁰ Cfr. Risposte ad interpello n. 596 del 16.9.2021 e n. 621 del 23.9.2021

In particolare, l’Agenzia delle Entrate ha chiarito ⁽²¹⁾ che, al ricorrere delle condizioni previste dall’art. 16 citato, può trovare applicazione il regime speciale per i lavoratori impatriati anche qualora l’interessato sia un lavoratore italiano (iscritto all’AIRE nel periodo di permanenza all’estero), alle dipendenze di un datore di lavoro estero, che intenda trasferire in Italia la propria residenza per svolgere, d’intesa con il proprio datore di lavoro, l’attività lavorativa in regime di *smart working*, per un periodo minimo di due anni. Infatti, per fruire dell’agevolazione in esame non è richiesto che l’attività sia svolta per un’impresa operante sul territorio dello Stato; detta agevolazione spetta anche qualora il lavoratore svolga in Italia attività di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all’estero ⁽²²⁾. In sostanza, l’Agenzia delle Entrate, ricorrendo le condizioni richieste dal D.Lgs. n. 147/2015, ritiene applicabile la tassazione agevolata quando l’attività lavorativa sia fisicamente svolta nel territorio italiano, non rilevando né la modalità di svolgimento (*smart working*) né la novità dell’attività lavorativa.

In altra pronuncia ⁽²³⁾ viene esaminato il caso opposto, quello cioè di un cittadino olandese, dipendente di società residente in Italia (iscritto nell’Anagrafe della popolazione residente), che ha svolto la propria attività “da remoto” nel suo Paese di origine durante l’emergenza epidemiologica per Covid 19. L’Agenzia delle Entrate non ha ritenuto applicabile l’agevolazione fiscale con riferimento ai redditi erogati al dipendente durante lo svolgimento del lavoro in *smart working* in Olanda, poiché l’attività lavorativa non è stata svolta prevalentemente nel territorio dello Stato e, quindi, gli stessi non si considerano prodotti in Italia.

Ad avviso dell’Agenzia, infatti, l’agevolazione si applica ai soli redditi prodotti nel territorio dello Stato, in linea con la sua *ratio* volta ad agevolare i soggetti che si trasferiscono in Italia per svolgervi la loro attività, intendendo per “luogo di prestazione” dell’attività lavorativa, nella particolare ipotesi di svolgimento della prestazione in modalità flessibile o agile (cd. *smart working* o lavoro da remoto), quello in cui il lavoratore dipendente è fisicamente presente quando esercita le attività per

²¹ Cfr. Risposta n. 596/2021, cit.

²² Come già chiarito nella citata Circ. n. 33/2020, cit., § 7.5.

²³ Cfr. Risposta n. 621/2021, cit.

cui è remunerato ⁽²⁴⁾. Quindi, in sostanza, non è applicabile l'agevolazione quando i redditi non derivano da attività svolte fisicamente nel territorio dello Stato italiano ⁽²⁵⁾.

1.3. Redditi agevolabili

Inizialmente, nella versione in vigore nel 2016, la norma riservava il beneficio fiscale ai soli redditi di lavoro dipendente e quelli assimilati al lavoro dipendente. Dall'anno di imposta 2017 l'agevolazione è stata estesa ai redditi di lavoro autonomo e dal 2020 anche ai redditi di impresa.

Il beneficio si applica ai soli redditi individuati dalla norma, cioè quelli di lavoro dipendente e assimilati, nonché di lavoro autonomo e di impresa, compresi i compensi variabili, maturati durante il periodo di fruizione dell'agevolazione sempreché concorrano alla formazione del reddito complessivo.

²⁴ L'Agenzia delle Entrate non ha, correttamente, riconosciuto l'agevolazione per il primo anno (2020) conseguente all'iscrizione nell'Anagrafe della popolazione residente (secondo semestre del 2019), per il mancato svolgimento dell'attività lavorativa nel territorio dello Stato in modo prevalente (essendo rimasto in Italia solo 84 giorni). Tuttavia, prima ancora di verificare il luogo di produzione del reddito e quello in cui l'attività di lavoro è svolta, nel caso oggetto di interpello l'Agenzia delle Entrate sembra non aver valutato il soddisfacimento del presupposto del trasferimento della residenza, in quanto il lavoratore non ha mai, da quanto risulta, spostato in Italia la propria famiglia, ossia il centro dei propri interessi vitali. Pertanto, qualche dubbio sulla effettiva residenza fiscale in Italia potrebbe sorgere e, quindi, non solo non spetterebbe l'agevolazione per il primo anno in cui si è trasferito, ma anche per il resto del quinquennio. L'Agenzia delle Entrate, invece, sembra aver dato importanza esclusivamente alla presenza fisica in Italia del lavoratore, ma non alla circostanza che il soggetto potrebbe essere considerato non residente secondo i criteri di cui all'art. 2 del TUIR e, quindi, assoggettato a tassazione in base all'art. 23 del medesimo TUIR, salva l'applicazione delle norme convenzionali (Cfr. anche F. Delli Falconi, *"Il luogo di produzione del reddito nello smart working transfrontaliero"*, Il Fisco n. 41/2021 e G. Sbaraglia-G. Chiarandà, *"Smart working e personale in <mobilità>: ricadute fiscali in tempo di pandemia"*, Il Fisco n. 35/2021).

²⁵ Si osserva, peraltro, come l'Agenzia delle Entrate, nelle citate risposte, non abbia tenuto conto delle indicazioni rese dall'OCSE, con il documento "Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis" nel quale sono state enunciate alcune considerazioni, tra l'altro, su tematiche relative alla residenza fiscale delle persone fisiche, nelle ipotesi in cui residenti di uno Stato si trovino in un altro Stato che, a causa dell'emergenza COVID-19, siano stati impossibilitati a tornare nel proprio paese di residenza. Secondo l'OCSE risulterebbe remota l'evenienza che la persona acquisisca lo status di residente fiscale nel Paese in cui si trova temporaneamente a causa dell'evento straordinario ed emergenziale. Ciò vale anche nel caso in cui la legislazione domestica colleghi la residenza fiscale alla presenza fisica del soggetto, in quanto la Convenzione internazionale in essere, essendo sovraordinata rispetto alla normativa interna, non dovrebbe comportare impatti da un punto di vista della residenza, data la straordinarietà della situazione.

Pertanto, le indicazioni fornite dall'OCSE dovrebbero essere estese a tutte le ipotesi in cui l'agevolazione, ordinariamente applicabile, fosse preclusa a coloro i quali, trovandosi costretti a permanere in un paese diverso da quello di residenza durante l'emergenza epidemiologica, sono stati impossibilitati a svolgere la propria attività lavorativa in Italia. In senso contrario, cfr. Ris. n. 458 del 7 luglio 2021.



Dalla formulazione del comma 1 dell'art. 16 in esame, si evince infatti che l'applicazione dell'agevolazione è fondata sul necessario concorso (in misura ridotta) del reddito agevolabile alla formazione del reddito complessivo, con la conseguente esclusione dall'ambito applicativo dei redditi di lavoro dipendente e assimilati soggetti a tassazione separata (TFR e altre indennità connesse alla cessazione del rapporto di lavoro)⁽²⁶⁾⁽²⁷⁾ e dei redditi di lavoro autonomo e di impresa assoggettati al regime cd. forfettario (cfr. risposta a interpello n. 283 del 19 luglio 2019).

Tuttavia, per i redditi di lavoro dipendente assoggettati a tassazione separata per i quali l'Agenzia delle Entrate provvede a riliquidare ai sensi degli articoli 19 (ad esempio sulla base della media del quinquennio per il TFR) e 21 del TUIR, ovvero facendo concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se ciò risulta più favorevole per il contribuente (cd. clausola di salvaguardia), riteniamo che in sede di riliquidazione delle imposte l'Agenzia delle Entrate dovrebbe, in quanto più favorevole, riconoscere quanto dovuto/spettante tenendo conto del regime degli impatriati. In particolare, ad esempio per il TFR e le altre indennità e somme per cui l'Agenzia delle Entrate liquida definitivamente l'imposta in base all'aliquota media di tassazione dei 5 anni precedenti a quello in cui è maturato il diritto alla percezione, si potrebbe ritenere che, nel caso in cui in uno o più di tali anni il lavoratore abbia percepito reddito per cui ha trovato applicazione il regime degli impatriati, dovrà essere considerato, ai fini del calcolo dell'aliquota di imposta, il reddito detassato. Sul punto si auspica una conferma da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Una questione di rilievo su cui invece l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti è quella relativa ai compensi variabili attribuiti (*bonus* e *stock option*) ai dipendenti che rivestono la qualifica di dirigenti che operano nel settore finanziario⁽²⁸⁾, nonché ai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa nello stesso settore, che ovviamente ricadono nella disciplina agevolativa. Per tale fattispecie, il dubbio

²⁶ Cfr. risposta all'interpello n. 904-611/2020, non pubblicata

²⁷ L'agevolazione dovrebbe invece applicarsi per la parte di TFR eccedente l'ammontare di un milione di euro, per il quale, in base all'art. 24, comma 31, del D.L. n. 201/2011, non si applica il regime di tassazione separata.

²⁸ Cfr. S. Brunello, P. Ronca e M. Barcellona "Regime degli impatriati per i manager del settore finanziario e del private equity", in Dir. Bancario 22/1/2021.

interpretativo su cui si è espressa l’Agenzia delle Entrate riguarda l’applicabilità del regime agevolativo alla base imponibile delle suddette somme che “eccedono l’importo corrispondente alla parte fissa della retribuzione” assoggettate, in virtù dell’art. 33 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78, convertito con modificazioni dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e successive modificazioni, all’addizionale Irpef del 10%.

L’Amministrazione finanziaria ha negato l’applicazione del regime agevolativo di cui all’art. 16 alla base imponibile del 10% in quanto “l’aliquota addizionale è disciplinata da una norma autonoma e non è inserita tra le aliquote IRPEF previste dal testo unico delle imposte sui redditi. Da ciò si configura come un prelievo di imposta indipendente dall’Irpef anche se ne mutua la disciplina per quanto concerne l’accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso” (29).

1.4. Durata e misura dell’agevolazione

Il comma 3 dell’art. 16 citato prevede che l’agevolazione trova applicazione per cinque periodi di imposta, prorogabili per altri cinque al ricorrere di determinate condizioni (cfr. *infra* § 1.7), a decorrere dal periodo di imposta in cui il lavoratore ha trasferito la propria residenza nel territorio dello Stato, dopo aver risieduto per almeno due periodi di imposta all’estero.

Ordinariamente, la tassazione agevolata si applica, nella stessa misura, all’intero quinquennio agevolabile, sul presupposto del mantenimento delle condizioni previste per l’intera durata (salvo eccezioni di cui si dirà in seguito), pena la decadenza dall’agevolazione.

Quanto alla misura dell’agevolazione, il comma 1 dell’art. 16 citato prevede, attualmente, la detassazione dei redditi agevolabili nella misura del 70% (con la tassazione applicata al solo 30% del reddito).

La percentuale di esenzione è stata, infatti, aumentata a partire dal periodo d’imposta 2017 dal 50% al 70% per effetto delle modifiche apportate dalla “Legge di bilancio 2017” (30), ferma restando la tassazione del 50% per coloro che già fruivano del

²⁹ Cfr. Circ. n. 33/2020, cit., § 7.7., che richiama la Circ. n. 4/E del 15.2.2011, § 13.4.

³⁰ Cfr. art. 1, comma 150, lettera a), nn. 1 e 2, della L. 11 dicembre 2016, n. 232 (“Legge di Bilancio 2017”).

beneficio dal 2016 e per i residui quattro anni (cd. unitarietà del quinquennio). Si ricorda che nella versione originaria, la detassazione era del 30% (con tassazione applicata sul 70% del reddito).

La detassazione è attualmente elevata al 90% per i lavoratori impatriati che trasferiscono la propria residenza in una delle Regioni del Centro Sud e Sud Italia ⁽³¹⁾. Al fine di incentivare il trasferimento in una delle regioni ivi ubicate, il comma 5-bis dell'art. 16 in esame, introdotto dall'art. 5, comma 2, del "Decreto Crescita", ha infatti ulteriormente ampliato la misura dell'agevolazione, stabilendo che, in caso di fissazione della residenza successivamente all'impatrio in Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna o Sicilia, la percentuale di detassazione sale al 90% (con una tassazione, quindi, del solo 10%).

Per evitare/limitare un uso distorto dell'agevolazione, l'Agenzia delle Entrate ha precisato ⁽³²⁾ che, ai fini della verifica della residenza in una delle sopra indicate regioni, essa deve permanere per tutto il periodo di fruizione dell'agevolazione (primo quinquennio), rilevando quella stabilita nel primo periodo d'imposta in cui è avvenuto il rimpatrio.

Si ritiene tuttavia che, l'eventuale successivo trasferimento in altra regione (diversa da quelle sopra elencate) durante il primo quinquennio, comporti non la perdita dell'agevolazione nel suo complesso, ma soltanto l'obbligo di rideterminare l'applicazione, quanto meno per i residui periodi d'imposta, della detassazione nella misura "ordinaria" del 70%.

Tuttavia, qualche dubbio potrebbe sorgere in merito al possibile recupero, da parte del Fisco, della maggiore imposta conseguente all'applicazione dell'agevolazione nella misura ordinaria del 70%. A tale riguardo, infatti, l'Agenzia delle Entrate ha precisato ⁽³³⁾ che la condizione del trasferimento della residenza nelle regioni del centro-sud e sud Italia deve permanere per tutto il periodo di fruizione dell'agevolazione, ossia per l'intero quinquennio, senza specificare quali siano le conseguenze dello spostamento

³¹ Art. 5, comma 1, lett. d), del "Decreto Crescita", che ha introdotto il comma 5-bis al citato art. 16.

³² Cfr. Circ. n. 33/2020 cit., § 4, secondo cui la generica indicazione di "residenza" contenuta nel comma 5-bis dell'art.16, citato è da intendersi riferita alla nozione civilistica, di cui all'art. 43 del codice civile.

³³ Cfr. Circ. n. 33/2020, cit., § 4.

della residenza prima della fine del periodo agevolato. In assenza di una specifica previsione normativa, a nostro avviso, dovrebbero essere fatti salvi i periodi, nell'ambito del quinquennio, per i quali si è realizzata la condizione richiesta dalla norma, cioè il trasferimento della residenza in una delle regioni del Centro-Sud d'Italia. Stante l'incertezza al riguardo, si auspicano chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Ovviamente, il trasferimento, durante il quinquennio agevolato, in un'altra regione compresa tra quelle sopra elencate, così come lo spostamento in un altro comune della medesima regione, non produce effetti (negativi) sull'agevolazione, né sulla percentuale di detassazione.

1.4.1. Periodo transitorio

L'art. 13-ter del D.L. n. 124/2019 ("Decreto Fiscale") al fine di non penalizzare (in termini di applicazione dell'agevolazione nella meno favorevole versione "2019") i soggetti che avevano trasferito la residenza in Italia dalla data di entrata in vigore del "Decreto Crescita" (30 aprile 2019) fino alla data del 2 luglio 2019 (cioè quando, trascorsi 183 giorni dall'inizio dell'esercizio 2019, la nuova residenza ha prodotto effetti per tutto l'esercizio 2019), ha successivamente previsto che può trovare applicazione l'agevolazione nella più favorevole versione "2020" per il quinquennio 2019-2023 ⁽³⁴⁾.

Quindi, si è venuta a determinare la situazione descritta nella seguente tabella:

Data trasferimento residenza	Periodo di efficacia del trasferimento residenza	Periodo d'imposta inizio agevolazione	Periodo d'imposta fine agevolazione	Misura detassazione
Dal 1/1/2019 al 29/4/2019	2019	2019	2023	50%
Dal 30/4/2019 al 2/7/2019	2019	2019	2023	70% o 90%
Dal 3/7/2019 al 31/12/2019	2020	2020	2024	70% o 90%

³⁴ Cfr. sul punto, G. Ferranti "L'ambito temporale <variabile> dell'agevolazione per gli <impatriati>", Il Fisco n. 12/2021 e G. Marianetti, "Intervento sul regime degli impatriati per ridurre le disparità tra vecchi e nuovi incentivi", Il Fisco n. 3/2021.

1.5. Modalità di fruizione dell'agevolazione

Il lavoratore può accedere all'agevolazione mediante richiesta scritta al datore di lavoro o, autonomamente, in sede dichiarazione dei redditi.

Previa verifica dei requisiti formali previsti dalla normativa, il datore di lavoro inizierà ad applicare il beneficio a partire dal mese successivo a quello della richiesta, direttamente in busta paga. In sede di conguaglio di fine anno riconoscerà l'agevolazione anche per le altre eventuali mensilità, dall'inizio del periodo di imposta. Laddove, invece, la verifica dei requisiti formali fosse negativa, il dipendente può comunque scegliere, sotto la propria responsabilità, di applicare la detassazione del reddito direttamente in dichiarazione dei redditi o di presentare apposito interpello all'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 11 della L. n. 212/2000 (cd. Statuto dei diritti del contribuente), ma non per la verifica della sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale ⁽³⁵⁾.

In alternativa alla richiesta al datore di lavoro, la tassazione agevolata può essere applicata direttamente nella dichiarazione dei redditi riferibile all'anno in cui è stata trasferita la residenza in Italia e nei successivi quattro, salvo proroga. Trattandosi di un regime opzionale, la mancata applicazione dell'agevolazione in dichiarazione determina la preclusione della detassazione per quel periodo di imposta, a meno che non sia presentata una dichiarazione integrativa a favore, ma non oltre il termine di 90 giorni dalla data di scadenza ordinaria ⁽³⁶⁾.

Tuttavia, considerato che ogni periodo di imposta agevolabile è autonomo, l'inapplicabilità del beneficio per uno o più dei cinque anni, non ne preclude la fruizione nei restanti periodi di imposta, sulla base dei presupposti esistenti al momento del rientro.

³⁵ L'Agenzia delle Entrate ha più volte affermato (tra tutte, Circ. n. 9/E/2016 e, da ultimo, la risposta n. 621/2021, cit.) che non possa costituire oggetto di interpello la verifica di elementi di fatto per stabilire la sussistenza della residenza fiscale.

³⁶ Circ. n. 33/2020, cit., § 6, in cui l'AdE ha ritenuto che, oltre i 90 giorni, non si realizzano le condizioni per la *remissio in bonis*.

1.6. Casi particolari: rimpatrio-rientro da distacco internazionale

In merito alla possibilità di fruire dell'agevolazione da parte dei lavoratori che, a seguito di distacco presso sedi estere di società italiane e/o estere, si sono trasferiti in un Paese diverso da quello di origine, non sono previste specifiche limitazioni nelle disposizioni del D.Lgs. n. 147/2015.

Tuttavia, la prassi dell'Agenzia delle Entrate ha posto, nel tempo, limiti e condizioni alla possibilità di accedere al beneficio da parte dei lavoratori distaccati all'estero e poi rimpatriati in Italia, sia nel caso in cui il rientro del lavoratore sia dovuto al naturale termine del distacco, ma anche quando tale rientro si verifica molti anni dopo, per effetto di reiterate proroghe del medesimo distacco. Ciò, nonostante la norma istitutiva dell'agevolazione non precluda, ricorrendone i presupposti, l'accesso all'agevolazione. ⁽³⁷⁾

Tale interpretazione, finalizzata ad evitare un uso strumentale dell'agevolazione in esame, è stata successivamente mitigata dalla stessa Agenzia delle Entrate in risposta ad alcuni interpelli. In particolare, è stato precisato ⁽³⁸⁾ che non *“è preclusa 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 funzionali alla ratio della norma agevolativa. Ciò si può verificare, ad esempio, nella ipotesi in cui:*

³⁷ Cfr. Circolare n. 17/2017, cit.

³⁸ Cfr. Risoluzione n. 76/E del 5 ottobre 2018, con la quale era stato chiarito che: *“coloro che già svolgono una attività lavorativa nel territorio dello Stato, ad esempio, perché già distaccati in Italia da un'altra società del gruppo, senza essere tuttavia iscritti alla anagrafe della popolazione residente e senza aver trasferito in Italia la dimora abituale o il centro prevalente dei propri interessi personali, possono accedere al beneficio a partire dal periodo di imposta in cui acquisiscono la residenza fiscale anche se ciò avvenga successivamente a quello in cui hanno iniziato in Italia lo svolgimento dell'attività lavorativa”; “ugualmente possono accedere al beneficio coloro che trasferiscono la residenza in Italia prima ancora di iniziare lo svolgimento di detta attività, a condizione che sia ravvisabile un collegamento tra i due eventi”; “l'attività lavorativa si considera iniziata...se trattasi di lavoro dipendente, alla data da cui decorrono l'obbligo della prestazione lavorativa e l'obbligo della remunerazione, indipendentemente dalla natura a tempo indeterminato o determinato del rapporto stesso...”; “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, avvenendo in esecuzione delle clausole del preesistente contratto di lavoro, si pone in sostanziale continuità con la precedente posizione di lavoratori residenti in Italia e, pertanto, non soddisfa la finalità attrattiva della norma”.*

- *il contratto di 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, in quanto il dipendente al rientro assume un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero".*

In merito al rientro in Italia successivamente a un periodo di distacco internazionale è stato confermato ⁽³⁹⁾ che, in linea generale, non è precluso al lavoratore l'accesso al beneficio fiscale, purché siano presenti tutti gli elementi richiesti dalla norma, nonché le peculiari condizioni di rientro dall'estero, precisando tuttavia che l'agevolazione non spetta qualora:

- (i) il rapporto di lavoro sia regolato dal medesimo contratto
- e
- (ii) il rientro avvenga presso il medesimo datore di lavoro.

Se, invece, l'attività lavorativa svolta dall'impatriato al rientro dal distacco internazionale, costituisca una "nuova" attività lavorativa, in virtù della sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro (che va a regolare le condizioni oggettive del rapporto lavorativo, quali la prestazione di lavoro, il termine e la retribuzione), diverso da quello in essere in Italia prima del distacco e il dipendente assuma un altro e diverso ruolo aziendale rispetto a quello originario ⁽⁴⁰⁾, lo stesso potrà accedere al beneficio a decorrere dal periodo di imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia.

Tuttavia, l'agevolazione non è applicabile qualora il soggetto, pur in presenza di un "nuovo" contratto per l'assunzione di un "nuovo" ruolo aziendale al momento del rimpatrio, rientri in una situazione di "continuità" con la precedente posizione lavorativa svolta nel territorio dello Stato prima dell'espatrio, ossia quando, per esempio, i termini e le condizioni contrattuali, indipendentemente dal "nuovo" ruolo

³⁹ Cfr. Circ. n. 33/2020, cit, § 7.1.

⁴⁰ Cfr. Risposta ad interpello n. 42/2021 in cui l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che il regime agevolato trova applicazione solo nell'ipotesi in cui la "nuova" attività lavorativa non si ponga in continuità con la precedente posizione lavorativa e che tale situazione non è verificabile in sede di interpello.



aziendale e dalla relativa retribuzione, rimangono di fatto immutati al rientro presso il datore di lavoro in virtù di intese di varia natura (sottoscrizione di clausole inserite nelle lettere di distacco ovvero negli accordi con cui viene conferito un nuovo incarico aziendale) dalle quali si evince che, sotto il profilo sostanziale, continuano ad applicarsi le originarie condizioni contrattuali in essere prima dell'espatrio.

A titolo meramente esemplificativo, a parere dell'Agenzia delle Entrate costituiscono indice di una situazione di continuità sostanziale:

- a) il riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale;
- b) il riconoscimento dell'anzianità dalla data di prima assunzione;
- c) l'assenza del periodo di prova;
- d) clausole volte a non liquidare i ratei di eventuali mensilità aggiuntive, nonché il trattamento di fine rapporto, maturati al momento della sottoscrizione del nuovo accordo;
- e) clausole che prevedono, al termine del periodo di distacco, che il distaccato sarà reinserito nell'ambito dell'organizzazione della distaccante e torneranno ad applicarsi i termini e le condizioni di lavoro prima del distacco.

In merito al riconoscimento dell'anzianità dalla data di prima assunzione, non è condivisibile la posizione dell'Agenzia delle Entrate, in quanto è prassi consolidata che le parti contrattuali (datore e lavoratore) possano concordare in sede di assunzione, soprattutto di personale qualificato e con pregressa anzianità di servizio maturata presso altri datori di lavoro, il riconoscimento di periodi di anzianità convenzionali ai fini della maturazione di scatti retributivi e contributivi, licenziamenti, etc.. Infatti, ritenere, in ogni caso, che il riconoscimento dell'anzianità pregressa in un nuovo contratto stipulato al termine di un periodo di distacco internazionale sia indice di continuità sostanziale, è iniquo e penalizzante nei confronti del dipendente, soprattutto quando il rientro in Italia avvenga dopo lunghi periodi di lavoro svolti all'estero, anche presso una o più società, anche del medesimo Gruppo, situate in uno o più Stati esteri.

Con riferimento al periodo di prova, si osserva che l'art. 2096, comma 1, c.c. ⁽⁴¹⁾ prevede che il datore di lavoro e il lavoratore possano concordare, prima dell'assunzione, un periodo di prova che consenta l'acquisizione delle opportune reciproche informazioni e che ciò debba risultare da atto scritto.

Considerato che la previsione di un periodo di prova non è un elemento obbligatorio del contratto, non si può condividere, anche in questo caso, la posizione dell'Agenzia delle Entrate. Infatti, sotto il profilo giuridico, l'indicazione di un periodo di prova si configura come eccezione rispetto alla regola generale. Ciò si desume anche dal comma 2 del citato art. 2096 c.c., secondo cui il periodo di prova, se concordato dalle parti, deve essere stipulato per iscritto e deve intendersi nell'interesse di entrambe le parti. La previsione di un periodo di prova, infatti, costituisce una garanzia sia per il datore di lavoro, che ha la possibilità di verificare per un congruo periodo l'idoneità del lavoratore a svolgere l'attività richiesta, sia per il lavoratore, che può rendersi conto del tipo di prestazione che gli viene richiesta, dell'ambiente di lavoro, delle modalità del lavoro e conseguentemente della rispondenza della retribuzione all'onerosità del lavoro.

Pertanto, essendo generalmente libere le parti di concordare l'inserimento di un periodo di prova di durata variabile, si ritiene che la mancata previsione di siffatta clausola in un nuovo contratto stipulato al termine di un periodo di distacco internazionale non possa costituire un indice di continuità sostanziale.

A nostro avviso, l'Agenzia delle Entrate utilizza in maniera atecnica il termine "distacco".

Infatti, in base all'art. 30 del D.Lgs. 10 settembre 2003, n. 276, il distacco del lavoratore si configura solo quando il datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone

⁴¹ Art. 2096. (Assunzione in prova) *"Salvo diversa disposizione delle norme corporative, l'assunzione del prestatore di lavoro per un periodo di prova deve risultare da atto scritto.*

L'imprenditore e il prestatore di lavoro sono rispettivamente tenuti a consentire e a fare l'esperimento che forma oggetto del patto di prova.

Durante il periodo di prova ciascuna delle parti può recedere dal contratto, senza obbligo di preavviso o d'indennità. Se però la prova è stabilita per un tempo minimo necessario, la facoltà di recesso non può esercitarsi prima della scadenza del termine. Compiuto il periodo di prova, l'assunzione diviene definitiva e il servizio prestato si computa nell'anzianità del prestatore di lavoro".



temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.

L'istituto del distacco, quindi, non determina un nuovo rapporto con il distaccatario, terzo beneficiario della prestazione, ma produce l'effetto di modificare le modalità di svolgimento dell'attività lavorativa rispetto a quanto convenuto dalle parti nell'originario contratto di lavoro. Presuppone, altresì, il mantenimento del rapporto di lavoro con il soggetto distaccante.

L'Amministrazione finanziaria usa peraltro impropriamente l'espressione "distacco" anche nei casi in cui il contratto di lavoro sia stato sospeso o cessato, almeno temporaneamente, per essere stato assunto il dipendente direttamente con contratto locale all'estero, anche se, al termine della sospensione del contratto, non sia calcolata alcuna anzianità maturata all'estero e siano liquidate tutte le componenti retributive afferenti al contratto locale. Ciò perché, secondo l'Agenzia delle Entrate, l'unico elemento di discontinuità con il territorio italiano sarebbe costituito dal perfezionamento di un "nuovo contratto" al rientro in Italia, che comporti una rottura con il precedente rapporto di lavoro sospeso (vedi *infra*, ipotesi *sub 3*).

Si osserva che la stipula di un nuovo contratto al termine di un periodo di distacco internazionale viene posta come condizione per l'applicazione del regime agevolativo dall'Agenzia delle Entrate, ma non è certamente un requisito previsto dalla norma primaria, né da alcuno dei provvedimenti attuativi *pro tempore* emanati.

Fermo restando quanto appena affermato, ci si domanda se la richiamata indicazione fornita dall'Amministrazione finanziaria debba essere intesa in senso stretto ovvero possa essere sufficiente una novazione del contratto.

Si pensi alle seguenti ipotesi:

1. società italiana che assegna un proprio dipendente a una sua *branch* estera (es. lettera di assegnazione/trasferimento internazionale). In tale caso l'agevolazione non sarebbe applicabile in quanto, secondo le indicazioni del Fisco, il rapporto di lavoro resterebbe regolato dal medesimo contratto italiano (salvo che la normativa estera non preveda espressamente la stipula di un contratto locale) e



il rientro avverrebbe presso lo stesso datore di lavoro, con la conseguenza che non si realizzerebbe alcuna discontinuità con il territorio italiano;

2. datore di lavoro italiano che distacca all'estero, presso altra società, italiana o estera anche del medesimo gruppo, un proprio dipendente (es. lettera di assegnazione/distacco internazionale). Anche in tale caso, l'agevolazione non sarebbe applicabile per la continuità con il territorio italiano, in quanto, sebbene l'attività sia svolta in favore del distaccatario (al quale viene riconosciuto il potere gerarchico sul dipendente), il contratto di lavoro con il distaccante italiano continua a produrre i suoi effetti, anche sotto il profilo retributivo e contributivo;
3. rapporto di lavoro italiano con dipendente italiano sospeso dal datore di lavoro per il periodo di durata di un contratto di lavoro locale estero, a tempo determinato, stipulato dal dipendente con società italiana o estera anche appartenente allo stesso gruppo, per lo svolgimento della propria attività lavorativa all'estero (es. lettera di sospensione). Anche in questa ipotesi non potrebbe trovare applicazione l'agevolazione per gli impatriati, dal momento che il rapporto di lavoro italiano è sospeso per la durata della permanenza all'estero del dipendente, ma al suo rientro, torna a produrre i suoi effetti il contratto italiano che era stato sospeso e non si avrebbe, quindi, discontinuità con il territorio nazionale, ancorché non venga computata, ai fini del contratto sospeso, l'anzianità maturata all'estero dal dipendente.

Sulla scorta delle considerazioni esposte, il quadro si presenta alquanto incerto. Le interpretazioni dell'Agenzia delle Entrate non sempre aiutano, nella pratica, l'applicazione delle disposizioni in esame e, talvolta, non consentono un equo trattamento. Si pensi ad esempio alle ipotesi di distacco in Italia di lavoratori stranieri, ai quali spetterebbe l'agevolazione per il solo fatto di non aver mai lavorato in Italia e, con riferimento ai quali, le condizioni richieste dalla normativa in esame sarebbero facilmente realizzate. Qui non si chiede la stipula di un nuovo contratto o la mancanza di riconoscimento dell'anzianità pregressa, mentre i cittadini italiani che rientrano in Italia dopo moltissimi anni trascorsi all'estero, anche trasferendo la propria famiglia,

vengono sottoposti a irragionevoli condizioni, nonostante abbiano posto in essere un concreto allontanamento dal paese di origine.

Le precisazioni dell’Agenzia delle Entrate (in particolar modo quelle relative al riconoscimento dell’anzianità) non dovrebbero, invece, trovare applicazione nel diverso caso di lavoratore impatriato (sia cittadino italiano, UE o extra UE) che:

- (i) non ha avuto un precedente rapporto di lavoro in Italia;
- (ii) ha svolto all’estero la propria attività lavorativa sulla base di un contratto estero (es. con la *branch* estera del medesimo datore di lavoro; con una società anche estera appartenente al medesimo Gruppo; società non legata al Gruppo);
- (iii) in vigenza del contratto estero, sia stato distaccato in Italia (ad esempio presso la sede italiana del proprio datore di lavoro o presso la *branch* italiana del proprio datore di lavoro estero);
- (iv) sia stato assunto con contratto italiano da parte della società presso cui era stato precedentemente distaccato.

In conclusione, l’agevolazione di fatto spetterebbe soltanto a coloro che abbiano sempre lavorato all’estero, ovvero, che, pur lavorando all’estero anche come dipendenti di una società italiana, rientrino in Italia per lavorare presso un altro datore di lavoro.

Alla luce della intervenuta interpretazione dell’Agenzia delle Entrate, quindi, sembrerebbe che tutte le ipotesi di rimpatrio a seguito di distacco internazionale non siano di fatto più agevolabili. Si auspica, pertanto, un intervento normativo, anche di interpretazione autentica, affinché sia chiaramente delineato il quadro di riferimento del regime agevolativo, coerentemente con la sua *ratio*.

1.7. Proroga dell’agevolazione

Il comma 3-*bis*, introdotto nell’art. 16 dall’art. 5, comma 1, lett. c), del D.L. n. 34/2019 (“Decreto Crescita”), prevede, a regime, la proroga per ulteriori cinque periodi di imposta del regime agevolato, al termine del primo quinquennio, per gli “impatriati”

che abbiano trasferito la residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019, data di entrata in vigore del “Decreto Crescita”. Tale norma non disciplina le modalità di accesso, ma si limita ad indicare i requisiti per fruire della proroga. A tale fine si ritiene che i soggetti aventi i requisiti per la proroga del beneficio, potranno richiederla direttamente al datore di lavoro con le stesse modalità con cui hanno richiesto l’agevolazione. In ogni caso, si auspicano al riguardo chiarimenti ufficiali da parte dell’Amministrazione finanziaria.

In generale, a differenza dell’agevolazione ordinaria, prevista per il primo quinquennio (detassazione del 70% o 90%), nel periodo di proroga si applica la tassazione nella misura del 50%, in presenza di specifici requisiti, quali, alternativamente:

- l’aver almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo;

oppure

- l’acquisto di un’unità immobiliare di tipo residenziale in Italia direttamente da parte del lavoratore oppure da parte del coniuge, del convivente o dei figli, anche in comproprietà. Tale ultima ipotesi deve realizzarsi *“successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento”*.

A tale riguardo, l’Agenzia delle Entrate ⁽⁴²⁾ ha precisato che le condizioni richieste per l’ampliamento dei periodi d’imposta agevolabili non sono tra loro cumulabili *“... ciò in quanto le locuzioni «anche nel caso in cui» e «in entrambi i casi (...) negli ulteriori cinque periodi d’imposta», contenute dalla sopra citata norma, fanno sì che le condizioni richieste dal legislatore siano tra loro alternative e non concorrenti. Pertanto, l’ampliamento del regime agevolativo è limitato solo ad ulteriori cinque periodi d’imposta, indipendentemente dalla sussistenza di una o più condizioni previste dalla norma. Ne consegue che, la detassazione del reddito è fruibile su un arco temporale massimo di dieci periodi di imposta (cinque più cinque)”*.

L’impatriato non potrà, quindi, in presenza di entrambi i requisiti (uno o più figli minorenni anche in affidato preadottivo e acquisto di un’unità immobiliare), duplicare il perimetro di applicazione dell’agevolazione.

⁴² Circ. n. 33/2020, § 3.

Inoltre, è stabilito che la tassazione può essere ridotta al 10% se il soggetto ha almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo.

Per i soggetti che abbiano trasferito la residenza entro il 29 aprile 2019, trova, invece, applicazione la disposizione di cui al comma 2-bis dell'art. 5 del citato "Decreto Crescita", introdotto dall'art. 1, comma 50, della "Legge di Bilancio 2021", che ha consentito di prorogare per un ulteriore quinquennio la fruizione del regime speciale per i lavoratori impatriati anche a coloro "*che siano stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o che siano cittadini di Stati membri dell'Unione europea, che hanno già trasferito la residenza prima dell'anno 2020 e che alla data del 31 dicembre 2019 risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147*". Per tali soggetti, le modalità di esercizio dell'opzione sono state demandate, dal comma 2-ter del citato art. 5 del "Decreto Crescita", ad un apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate, che doveva essere emanato entro sessanta giorni dall'entrata in vigore della legge di bilancio e che ha trovato attuazione nel Provvedimento 3 marzo 2021 (vedi *infra* § 1.7.1.).

Sono in ogni caso esclusi dall'esercizio dell'opzione di proroga, ancorché beneficiari al 31 dicembre 2019 del regime agevolato, i cittadini italiani mai iscritti all'AIRE (pur essendo rientrati alla data 29 aprile 2019) e i cittadini extra-comunitari ⁽⁴³⁾ ⁽⁴⁴⁾.

Al riguardo, occorre osservare che un'interpretazione letterale delle disposizioni in commento non sarebbe di ostacolo all'inclusione, tra i soggetti beneficiari della proroga, dei cittadini italiani che non siano stati iscritti all'AIRE, in quanto le predette condizioni sono tra loro alternative e nelle disposizioni in commento non si fa riferimento a cittadini di "altri Stati membri dell'UE", bensì ai cittadini di "Stati membri dell'UE", tra cui rientrano anche gli italiani.

⁴³ L'esclusione è stata stabilita dall'art. 1, comma 50, della "Legge di bilancio 2021". Anche se non di specifico interesse in questa sede, si segnala che sono esclusi dall'esercizio dell'opzione di proroga anche gli sportivi professionisti.

⁴⁴ In merito ai requisiti soggettivi, la formulazione letterale del citato art. 5, comma 2-bis, del "Decreto Crescita", sembrerebbe precludere l'opzione per la proroga di 5 anni esclusivamente ai cittadini italiani che non siano stati iscritti all'AIRE in passato e ai cittadini extracomunitari, senza escludere i cittadini di altri Stati membri dell'UE. Infatti, sia la norma che il provvedimento dell'Agenzia delle Entrate fanno riferimento alle persone fisiche che siano state iscritte all'AIRE (senza specificare per quanto tempo) o siano cittadini di Stati membri dell'UE. Sul punto si veda anche M. Leo, "*Il regime degli impatriati bis: i dubbi non mancano*", in Corr. Trib. n. 7/2021 e "*Esclusi dalla proroga del regime degli impatriati i soggetti non iscritti all'AIRE*", in Corr. Trib. n. 11/2021.

Inoltre, da un punto di vista sistematico, il comma 5-ter del citato art. 16 riconosce l'agevolazione anche in mancanza dell'iscrizione AIRE, con la conseguenza che la disciplina introdotta dalla "Legge di bilancio 2021" per chi è rientrato prima del 2019, andrebbe interpretata alla luce dell'attuale quadro normativo, includendo tra i beneficiari anche i destinatari della cosiddetta "sanatoria AIRE", diversi dai contro-esodati, prevista dal comma citato (vedi *supra* § 1.2.1).

Tali argomentazioni non hanno tuttavia trovato accoglimento nel citato Provvedimento del 3 marzo 2021, in quanto i requisiti dell'iscrizione all'AIRE e del trasferimento in Italia prima del 30 aprile 2019 costituiscono elementi essenziali per prorogare il regime degli impatriati.

Ciò potrebbe ostacolare l'accesso al beneficio da parte dei contro-esodati che non siano mai stati iscritti all'AIRE e che abbiano esercitato l'opzione per accedere al regime degli impatriati, in quanto detta iscrizione non costituiva un requisito di accesso al regime speciale proprio ⁽⁴⁵⁾, né per esercitare la conversione nel nuovo regime degli impatriati. A tale riguardo, l'Agenzia delle Entrate, in base ad una interpretazione restrittiva del sopra richiamato comma 2-bis, ha negato la possibilità di esercitare l'opzione per la proroga, sul presupposto che l'iscrizione all'AIRE costituisce un requisito formale, la cui assenza preclude la possibilità di prolungare il regime degli impatriati ⁽⁴⁶⁾. Tale presa di posizione è stata, tuttavia, in parte mitigata dall'Amministrazione finanziaria, in considerazione che l'art. 5-ter non prevede un periodo minimo di iscrizione all'AIRE prima del rientro in Italia e, pertanto, coloro che

⁴⁵ Ciò appare contrastare con quanto precedentemente chiarito dall'Agenzia delle Entrate con riferimento al requisito del trasferimento della residenza in Italia dei contro-esodati, secondo cui "... tenuto conto della finalità della normativa in commento - valorizzare le esperienze maturate dai cittadini che hanno studiato o lavorato all'estero - si ritiene che ciò che rileva ai fini dell'agevolazione in esame è che il soggetto interessato abbia effettivamente svolto attività di lavoro o di studio all'estero ... e sia in grado di dimostrare tale circostanza. In presenza di tale requisito sostanziale, l'iscrizione all'AIRE corrispondente al periodo di attività all'estero non assume rilevanza e, pertanto, la condizione dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente si considera soddisfatta anche per coloro che, pur lavorando o studiando all'estero, non si sono mai iscritti all'AIRE, sempreché il trasferimento del domicilio in Italia avvenga entro il termine dinanzi precisato" (Cfr. circolare n. 17/2017, cit, § 2.2, in cui l'Agenzia ha richiamato la precedente Circ. n. 14/E/2012. § 1.5).

⁴⁶ Cfr. risposta ad interpellato n. 594 del 16.9.2021, con riferimento al caso di un contro-esodato che non era stato iscritto all'AIRE (prima del rimpatrio), ma che al 31 dicembre 2019 beneficiava del regime speciale per i lavoratori impatriati.

siano stati iscritti per un periodo inferiore ai due anni possono comunque accedere alla proroga, in presenza di tutte le altre condizioni richieste ⁽⁴⁷⁾.

Il requisito dell'iscrizione all'AIRE appare ingiustificato rispetto a coloro che sono rientrati in Italia a decorrere dal 1° gennaio 2020 e per i quali detta iscrizione non costituiva e non costituisce requisito di accesso all'agevolazione, essendo sufficiente produrre l'attestazione di residenza fiscale in un altro Stato, nei due periodi di imposta precedenti al trasferimento in Italia, ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni.

Alla fine, resterebbero pertanto esclusi dalla proroga solo coloro che non sono stati mai iscritti all'AIRE e i cittadini extra comunitari.

1.7.1. Modalità di esercizio della proroga per i soggetti che hanno trasferito la residenza entro il 29 aprile 2019 – Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 3 marzo 2021

Come anticipato, con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 3 marzo 2021 (prot. n. 60353) sono state disciplinate le modalità attuative dell'esercizio dell'opzione per la proroga del regime degli impatriati da parte dei soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia entro il 29 aprile 2019 e che già usufruivano dell'agevolazione al 31 dicembre 2019 ⁽⁴⁸⁾. Conseguentemente, tali indicazioni non si estendono agli impatriati che hanno trasferito la residenza in Italia dal 30 aprile 2019 per cui si attendono chiarimenti ufficiali.

In particolare, è stato definito che l'opzione per gli impatriati rientrati entro il 29 aprile 2019 si esercita mediante versamento in unica soluzione tramite modello F24, senza possibilità di compensazione *ex art. 17 del D.Lgs n. 241/1997*, di un importo pari al:

- 1) 10% per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia e già soggetti a tassazione agevolata relativi al periodo d'imposta precedente

⁴⁷ Cfr. risposta all'interpello n. 904-2807 del 2021 (non pubblicata) della DRE Lombardia, ribadito poi nella successiva risposta n. 789 del 24.11.2021.

⁴⁸ Cfr. art. 1, comma 50, della "Legge di bilancio 2021".

a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha:

- a. almeno un figlio minorenni, anche in affidio preadottivo,
o, alternativamente,

- b. è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di effettuazione del versamento, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito, senza l'applicazione di sanzioni. L'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà;

2) 5% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia e già soggetti a tassazione agevolata oggetto dell'agevolazione relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha:

- a. almeno tre figli minorenni, anche in affidio preadottivo,
e, contemporaneamente ⁽⁴⁹⁾,

- b. diventa o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di effettuazione del versamento, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni. L'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.

Diversamente da quanto previsto dal comma 3-bis del citato art. 16, per la tassazione limitatamente al 10% del reddito per l'ulteriore quinquennio, il provvedimento attuativo richiede per l'esercizio della proroga, previo pagamento dell'importo in

⁴⁹ Cfr. M. Magnani, "Impatriati, regime agevolato con imposta su tutto il reddito", in Norme e tributi plus - Il Sole 24Ore 3.2.2021.

misura ridotta del 5%, la ricorrenza di entrambi i requisiti, quello di avere almeno tre figli minorenni anche in affidamento preadottivo e quello di essere proprietario di un immobile.

Il versamento di quanto dovuto deve essere effettuato entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione.

L'Agenzia delle entrate ha istituito ⁽⁵⁰⁾ i codici tributo:

- "1860" per il versamento dell'importo del 10% per l'adesione al regime agevolato di cui all'art. 5, comma 2-bis, lett. a), del D.L. n. 34/2019 e
- "1861" per il versamento dell'importo del 5% per l'adesione al regime agevolato di cui all'art. 5, comma 2-bis, lett. b), del D.L. n. 34/2019.

Per i soggetti in possesso dei requisiti richiesti e nei cui confronti il primo periodo di fruizione dell'agevolazione si è concluso il 31 dicembre 2020 (vale a dire coloro che hanno acquisito la residenza fiscale in Italia nel 2016 e i contro-esodati che hanno esercitato l'opzione per il regime degli impatriati nel 2016 o nel 2017), il versamento doveva essere effettuato entro 180 giorni dal 3 marzo e cioè entro il 30 agosto 2021, facendo riferimento all'intero reddito percepito nel 2020 e non sul reddito al netto dell'agevolazione ⁽⁵¹⁾.

Per i predetti soggetti non è possibile esercitare l'opzione per la proroga prima del decorso del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione ⁽⁵²⁾. Tale preclusione è condivisibile in quanto, diversamente considerando, il pagamento in uno qualsiasi degli anni antecedenti alla conclusione del quinquennio potrebbe generare un arbitraggio del contribuente che andrebbe ad individuare il periodo di imposta a lui più favorevole ⁽⁵³⁾.

⁵⁰ Cfr. Ris. n. 27/E del 15.04.2021.

⁵¹ Cfr. Risposta al Telefisco del 28.1.2021.

⁵² Come confermato recentemente dall'Agenzia delle Entrate con la risposta ad interpello n. 703 del 12.10.2021.

⁵³ A tale riguardo, la DRE della Lombardia, rispondendo ad un interpello (n. 904-1173/2021) di un cittadino tedesco che aveva trasferito la residenza in Italia nel gennaio 2019 - quindi, prima della data spartiacque del 30 aprile 2019 -, sembrava invece aver riconosciuto la possibilità di proroga anche per coloro che ancora non avessero concluso il quinquennio di fruizione.

Infine, in relazione all'ipotesi di versamenti effettuati dopo il termine del 30 agosto 2021, si pone la questione se possano considerarsi comunque validi ai fini della proroga e, quindi, se la tardività del versamento possa consentire la fruizione del regime agevolato per l'ulteriore quinquennio. In assenza di pronunce ufficiali, in via cautelativa si dovrebbe ritenere il termine sopra indicato perentorio e l'eventuale applicazione del regime agevolato nella dichiarazione dei redditi non sanerebbe la tardività. Tuttavia, un'interpretazione meno restrittiva potrebbe far ritenere che i termini previsti da disposizioni di legge siano sempre ordinatori e, quindi, non suscettibili di decadenza dall'esercizio dell'opzione richiesta, laddove la norma stessa non preveda espressamente conseguenze decadenziali, come nel caso in esame ⁽⁵⁴⁾. Sarebbe auspicabile, sul punto, un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Il Direttore

Francesco De Angelis

SG/GR Circ_012021

⁵⁴ Cfr. Cass., Ord. n. 29790/2019 che ha ritenuto che si possano estendere anche al diritto tributario taluni principi di diritto pubblico secondo cui *“Costituisce principio generale, derivante da quello di legalità, che i termini stabiliti dalla legge sono di principio ordinatori, salvo che la legge stessa espressamente li dichiari perentori o colleghi espressamente al loro decorso un qualche effetto decadenziale o comunque restrittivo (Cons. Stato, sez. VI, 13/3/2013, n. 1511; Cons. Stato 7/7/2014, n. 3431)”*.

Beneficiari	Norma di riferimento	Periodo di applicazione dell'agevolazione	Misura detassazione	Misura tassazione	Periodo di fruizione	Proroga per ulteriore quinquennio	Termine per il pagamento della somma per la proroga
Docenti e ricercatori	Art. 44 D.L. n. 78/2010	Dal 2011 (attualmente vigente)	90%	10%	Dal periodo di trasferimento della residenza in Italia		
Controesodati	Art. 2 Legge n. 238/2010	Dal 2010 al 2017	80% per le donne 70% per gli uomini	20% per le donne 30% per gli uomini	Dal periodo di trasferimento della residenza in Italia		
Impatriati	Art. 16 D.Lgs. n. 147/2015	2016	30%	70%	5 esercizi (a partire da quello in cui è stata trasferita la residenza in Italia)	SI	Entro il 30 agosto 2021 (soggetti per cui si è concluso il primo quinquennio entro il 31 dicembre 2020)
		Dal 2017 (per i controesodati che hanno esercitato l'opzione)	50%	50%		SI	Entro il 30 agosto 2021
		Dal 2017 e al 2019 (per i soggetti trasferiti in Italia fino al 29 aprile 2019)	50%	50%		SI	Entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo quinquennio o entro il 30 agosto 2021 (soggetti per cui si è concluso il primo quinquennio entro il 31 dicembre 2020)
		Dal 2019 (per i soggetti trasferiti in Italia dal 30 aprile 2019 al 2 luglio 2019)	70% 90% (per i soggetti che trasferiscono la residenza in una regione del Centro-Sud e Sud Italia)*	30% 10% (per i soggetti che trasferiscono la residenza in una regione del Centro-Sud e Sud Italia)*		SI	NO
		Dal 2020 (per i soggetti trasferiti in Italia dal 3 luglio 2019)	70% 90% (per i soggetti che trasferiscono la residenza in una regione del Centro-Sud e Sud Italia)*	30% 10% (per i soggetti che trasferiscono la residenza in una regione del Centro-Sud e Sud Italia)*		SI	NO

* Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna o Sicilia