

Risposta n. 284

OGGETTO: Opzione per l'accesso al regime speciale lavoratori impatriati: tempi e modalità - Articolo 16, comma 4, decreto legislativo. 14 settembre 2015, n. 147

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

QUESITO

L'*Istante*, cittadino italiano, dopo avere conseguito in Italia il dottorato di ricerca, dal 2010 si è trasferito all'estero, dove ha svolto, tra l'altro l'attività di:

- *Curatorial Assistant*, dal 13 settembre 2010 al 13 luglio 2012;
- Curatore, dal maggio 2013 al febbraio 2015.

Nel febbraio 2015, l'*Istante* è rientrato in Italia, trasferendovi la residenza, per svolgere un'attività di lavoro dipendente a tempo determinato, con inquadramento nella categoria dirigente del settore terziario.

Per gli anni d'imposta 2015, 2016 e 2017 ha fruito degli incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia di cui alla legge 30 dicembre 2010, n. 238.

L'*Istante* chiede di conoscere se possa:

- optare, ai sensi del comma 4 dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, per il regime fiscale agevolativo previsto dal comma 1 del

medesimo articolo 16 per l'intero quinquennio 2016-2020, trattandosi di contribuente che ha già usufruito del regime di cui all'articolo 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238;

- fruire del regime speciale per lavoratori impatriati previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, come modificato dall'articolo 5, comma 1, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, dal periodo d'imposta 2020, determinando il proprio reddito nella limitata misura del 30 per cento, previo esercizio dell'opzione di cui al comma 4 dello stesso articolo 16;- estendere l'agevolazione agli ulteriori cinque periodi d'imposta ai sensi del comma 3-*bis* dello stesso articolo 16, verificandosi le condizioni previste.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di potere beneficiare del regime fiscale per i lavoratori impatriati di cui all'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 nei termini in cui risulta modificato dal decreto-legge n. 34 del 2019, previo esercizio dell'opzione disciplinata dal comma 4 del medesimo articolo 16.

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 parziale 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 avere 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 trasferire 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 fare 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 gli lavoratori (*cf.* decreto ministeriale 3 giugno 2011 e circolare 4 maggio 2012, n. 14/E).

Tali benefici fiscali, per effetto delle modifiche normative che si sono susseguite nel tempo - *cf.* 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, invece, è stato introdotto un "*regime speciale per lavoratori impatriati*" che, dopo un certo periodo di studio o di lavoro all'estero, con corrispondente perdita per i cittadini italiani della residenza fiscale in Italia, decidono di trasferire la propria residenza fiscale nel nostro Paese (c.d. impatriati).

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 dell'articolo 16 prevede la possibilità 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, di applicare, per il periodo d'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 applicazione di tale disposizione, con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 29 marzo 2016, protocollo n. 46244, sono state definite le modalità di esercizio dell'opzione stabilendo che esso è irrevocabile ed 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 l'opzione produce effetti per il quinquennio 2016-2020.

Sul punto, anche la circolare n. 17/E del 2017 (Parte II, paragrafo 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.

In seguito, l'articolo 8-*bis*, del decreto-legge 16 ottobre 2017, n. 148, convertito, con modificazioni, dalla 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 d'imposta 2016, restano applicabili le disposizioni di cui alla legge n. 238 del 2010.

Come precisato nei citati Provvedimenti e nella circolare n. 17/E del 2017 (Parte II, paragrafo 3.5), i soggetti interessati dovevano presentare al proprio datore di lavoro, entro il termine del 2 maggio 2017, una richiesta scritta contenente precise indicazioni al fine di consentire, al medesimo datore di lavoro, di applicare i benefici fiscali previsti dall'articolo 16 sopra citato, a partire dal periodo di paga successivo alla

richiesta. La presentazione della richiesta oltre il termine indicato consentiva al datore di lavoro di non riconoscere l'agevolazione, lasciando tuttavia al contribuente la possibilità di fruirne direttamente in dichiarazione.

Parimenti, nelle ipotesi in cui il datore di lavoro non avesse potuto riconoscere l'agevolazione, il contribuente avrebbe potuto fruirne, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi avendo cura di indicare il reddito di lavoro dipendente nella misura ridotta.

Al fine di fruire del regime impatriati (nella versione in vigore al 30 aprile 2019), fino al periodo d'imposta 2020, i soggetti interessati avrebbero dovuto esercitare la prevista opzione nel termine del 2 maggio 2017, con richiesta al datore di lavoro o entro i termini di presentazione della dichiarazione per l'anno d'imposta 2017, direttamente in dichiarazione. Con riferimento al caso di specie, si rileva che l'*istante*, rientrato in Italia nell'anno 2015, ha fruito degli incentivi di cui alla legge n. 238 del 2010 nei periodi d'imposta 2015, 2016 e 2017 e non ha esercitato l'opzione di cui all'articolo 16, comma 4, del decreto legislativo n. 147 del 2015 nei termini sopra indicati e, conseguentemente, non può accedere al regime speciale per lavoratori impatriati.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)