



**Il regime degli impatriati di cui all'art. 16  
D.Lgs.147/2015  
Venerdì 18 novembre 2022**

Cinzia Brunazzo  
Direttore scientifico Gruppo ODCEC Area lavoro

**Il regime speciale per i lavoratori impatriati è normato dall'art. 16 del D.Lgs. 147/2015 «decreto internazionalizzazione» così come da ultimo modificato dal D.L. 34/2019 «decreto crescita»**

# Il regime dei lavoratori impatriati

## AGEVOLAZIONE ORDINARIA

abbattimento dell'imponibile fiscale dei redditi agevolabili 70 per cento

## REQUISITI SOGGETTIVI

il regime agevolato si applica:

ai sensi dell'articolo 16, comma 1, al "lavoratore" che:

- a) trasferisce la residenza nel territorio dello Stato, secondo quanto previsto dal TUIR;
- b) non è stato residente in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento e si impegna a risiedere in Italia per almeno due anni;
- c) svolge l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Ai sensi del comma 2, ai cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale che:

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

Di qualsiasi nazionalità

Il comma 2 non prevede un periodo minio di residenza estera tuttavia, considerato che devono aver svolto attività all'estero per 2 anni si ritiene che la residenza all'estero per 2 anni costituisca periodo minimo sufficiente (ris. 51/E 2018)

## CONDIZIONI

I lavoratori possono accedere all'agevolazione a condizione che:

- trasferiscano la residenza fiscale in Italia
- si impegnino a permanervi per almeno due anni a pena di decadenza
- l'attività lavorativa sia prestata prevalentemente nel territorio Italiano

laddove la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi

## CONDIZIONI

l'attività lavorativa sia **prestata prevalentemente nel territorio Italiano** per un periodo superiore a 183 gg nell'arco dell'anno.

Nel computo vengono considerate:

- I gg lavorativi
- Le ferie
- Le festività
- I riposi settimanali e gli altri gg non lavorativi
- Trasferte all'estero purchè di durata inferiore ai 183 gg nell'anno.

Nelle ipotesi di lavoro subordinato svolto a bordo di navi ed aeromobili in traffico internazionale, si ritiene che il suddetto requisito sia integrato nelle ipotesi in cui l'attività lavorativa sia prestata nel territorio dello Stato italiano, ovvero svolta su tratte aeree nazionali o a terra sul territorio italiano, per un periodo pari o superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno.

## AMBITO SOGGETTIVO

sono agevolabili:

- i redditi di lavoro dipendente e assimilati
- i redditi di lavoro autonomo, che derivano dall'esercizio di arti e professioni di cui all'articolo 53 del TUIR, svolte sia in forma individuale che associata (per esempio, nella forma dell'associazione professionale) prodotti nel territorio dello Stato.
- i redditi d'impresa prodotti dall'imprenditore individuale che avvia attività d'impresa in Italia a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019. → ATT.NE Incompatibilità fra il regime forfettario e quello degli impatriati.

In presenza del collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia e l'inizio di un'attività lavorativa (per la quale è prevista una tassazione agevolata dei redditi prodotti in Italia), possono essere oggetto di agevolazione anche gli ulteriori redditi derivanti da attività lavorative intraprese in periodi di imposta successivi al rientro (circ. 33/2020)

## DECORRENZA

Il decreto crescita prima ed il decreto fiscale poi hanno definito la decorrenza della nuova norma prevedendo che le nuove misure si applicano:

- a decorrere dal periodo di imposta 2019,
- ai soggetti che a decorrere dal 30/04/2019 trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 del TUIR
- che risultano beneficiari del regime agevolativo.

I CONTRIBUENTI CHE HANNO TRASFERITO LA RESIDENZA DAL 30/04/2019 APPLICANO LE NUOVE DISPOSIZIONI

- Nel 2019 se trasferiscono la residenza dal 30/4 al 2/7/2019
- Nel 2020 se trasferiscono la residenza dal 3/7/2019



[Il richiamo al TUIR](#) implica che debba farsi riferimento al concetto di residenza valido ai fini reddituali. Il citato articolo 2, al comma 2, considera residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile):

- a) sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente
- b) hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.(sede principale dei propri affari/interessi e dimora abituale)

# Il regime dei lavoratori impatriati

## MISURA

Detassazione del reddito nella misura del 70%

## DURATA

Dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento e per i 4 periodi successivi (5 periodi di imposta)

## ESTENSIONE DELLA DURATA E VARIAZIONE DELLA MISURA PER ULTERIORI 5 PERIODI D'IMPOSTA:

Detassazione del reddito nella misura del 50%

- ai lavoratori con almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo.
- ai lavoratori diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento.

Acquisto diretto da parte del  
lavoratore oppure da parte del:

- coniuge;
- Convivente;
- Figli

Anche in comproprietà

Requisiti alternativi fra loro



## ESTENSIONE DELLA DURATA E VARIAZIONE DELLA MISURA PER ULTERIORI 5 PERIODI D'IMPOSTA:

### Detassazione del reddito nella misura del 90%

- ai lavoratori con almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo.

ESTENSIONE DELLA  
DURATA NON CUMULABILI  
AMPLIAMENTO MASSIMO  
ULTERIORI 5 ANNI

## REQUISITO DEL FIGLIO MINORENNE O A CARICO

Il presupposto deve sussistere entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione

Ad esempio, per un soggetto che sia fiscalmente rientrato in Italia nel 2020, il primo figlio (ovvero il terzo figlio) deve essere nato entro il 31 dicembre 2024, ai fini dell'estensione dell'agevolazione per un totale complessivo di dieci periodi di imposta.

## REQUISITO DELL'ACQUISTO DELL'UNITA' IMMOBILIARE

Per calcolare i 12 mesi precedenti ---à concetto di anno secondo il calendario comune

Ad esempio, l'acquisto dell'unità immobiliare intervenuto in data 10 febbraio 2019 richiede che il trasferimento del soggetto in Italia avvenga entro e non oltre il 9 febbraio 2020.

## REQUISITO DELL'ACQUISTO DELL'UNITA' IMMOBILIARE

successivamente al trasferimento in Italia ---à entro (e non oltre) i primi cinque periodi di imposta di fruizione del regime e permanere per tutto il periodo agevolato.

la circostanza di essere già proprietario di un altro immobile di tipo residenziale sul territorio dello Stato non impedisce l'accesso all'estensione dell'agevolazione, non essendovi esclusioni in tal senso nella norma.

se l'acquisto riguarda la sola nuda proprietà o il solo diritto di usufrutto ----à requisito non valido NO ESTENSIONE DURATA

preliminare di compravendita -----à requisito non valido NO ESTENSIONE DURATA

L'acquisto deve avvenire a titolo oneroso

# Il regime dei lavoratori impatriati

## VARIAZIONE DELLA MISURA PER IMPATRIATI IN UNA REGIONE DEL CENTRO/SUD ITALIA

Detassazione del reddito nella misura del 90% per gli impatriati che si trasferiscono nelle regioni:

Abruzzo,  
Molise,  
Campania,  
Puglia,  
Basilicata,  
Calabria,  
Sardegna,  
Sicilia.

Ciò che rileva ai fini dell'accesso al regime agevolato di maggior favore è il luogo di acquisizione della residenza al momento dell'impatrio.



# Il regime dei lavoratori impatriati

## VARIAZIONE DELLA MISURA PER IMPATRIATI IN UNA REGIONE DEL CENTRO/SUD ITALIA

Diritto alla detassazione dei redditi agevolabili nella misura del 90 per cento anche qualora svolga l'attività lavorativa in un Comune diverso da quello di Residenza purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e relazioni familiari e sociali.

La residenza in una regione del centro/sud deve verificarsi a partire dal periodo di imposta in cui il contribuente trasferisce la residenza dall'estero in una delle suddette Regioni e permanere per tutto il periodo di fruizione dell'agevolazione.



## CITTADINI ITALIANI NON ISCRITTI ALL'AIRE

Ai sensi della legge 470/1988 l'iscrizione all'AIRE è obbligatoria per i cittadini che trasferiscono la propria residenza all'estero per periodi superiori a 12 mesi.

Di conseguenza, considerato che per accedere al regime agevolato i lavoratori non devono essere stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti, i lavoratori Italiani durante il periodo precedente all'ingresso in Italia devono essere iscritti all'Anagrafe degli italiani Residenti all'Estero (AIRE).

Il comma 5 ter dell'art. 16 per ovviare ad eventuali dimenticanze dispone

«I cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere ai benefici fiscali di cui al presente articolo purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a)».

E' sempre obbligatorio il possesso del requisito della residenza all'estero pari ad almeno due periodi di imposta, è però consentito dimostrarne il possesso sulla base degli elementi probatori di natura sostanziale, che consentano ai sensi delle Convenzioni contro le doppie imposizioni, di superare il requisito formale della mancata iscrizione all'AIRE, o della iscrizione per un periodo insufficiente.

## COME FRUIRE DEI BENEFICI

Per beneficiare del regime fiscale agevolato:

i titolari di **reddito di lavoro dipendente** devono presentare una richiesta scritta al datore di lavoro, contenente:

- le generalità (nome, cognome e data di nascita), il codice fiscale,
- la data di rientro in Italia e della prima assunzione in Italia (in caso di assunzioni successive o più rapporti di lavoro dipendente),
- la dichiarazione di possedere i requisiti previsti dal regime agevolativo,
- l'attuale residenza in Italia,
- l'impegno a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza prima del decorso del periodo minimo previsto dalla norma,
- la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente anche degli incentivi fiscali previsti dall'articolo 44 del DI n. 78/2010 ("regime agevolato per docenti e ricercatori rientrati in Italia"), dalla legge n. 238/2010 ("incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia") e dall'articolo 24-bis del Tuir ("regime opzionale per i neo residenti").

Il datore di lavoro applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta; se il datore di lavoro non ha potuto riconoscere l'agevolazione, il contribuente può fruirne direttamente nella dichiarazione dei redditi.



## COME FRUIRE DEI BENEFICI

Per beneficiare del regime fiscale agevolato:

i titolari di **reddito di lavoro autonomo** possono accedere al regime agevolato direttamente nella dichiarazione dei redditi.

In alternativa, possono fruire del beneficio in sede di applicazione, da parte del committente, della ritenuta d'acconto sui compensi percepiti; a tal fine, devono presentare una richiesta scritta a ciascun committente in cui vanno riportati:

- le generalità (nome, cognome e data di nascita), il codice fiscale,
- la data di rientro in Italia,
- la dichiarazione di possedere i requisiti per fruire del regime agevolativo,
- l'attuale residenza in Italia,
- la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente anche degli incentivi fiscali previsti dall'articolo 44 del DI n. 78/2010 ("regime agevolato per docenti e ricercatori rientrati in Italia"), dalla legge n. 238/2010 ("incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia") e dall'articolo 24-bis del Tuir ("regime opzionale per i neo residenti").

Il committente, all'atto del pagamento del corrispettivo, opera la ritenuta del 20% sull'imponibile ridotto in base a quanto previsto dalla disciplina agevolativa.

## COME FRUIRE DEI BENEFICI

### ATTENZIONE

Se l'impatriato non ha formulato alcuna richiesta al proprio datore di lavoro nel periodo di imposta in cui è avvenuto il rimpatrio, né ne ha dato evidenza nelle relative dichiarazioni dei redditi, i cui termini di presentazione risultano scaduti, per detti periodi di imposta, l'accesso al regime è da considerarsi precluso.

NO RICHIESTA → DICHIARAZIONI DEI REDDITI

NO DICHIARAZIONI DEI REDDITI → Si considerano valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine, salva l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo (c.d. "dichiarazioni tardive«)

OLTRE I TERMINI → AGEVOLAZIONE PERSA PER L'ANNO resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fruire del regime in esame per i restanti periodi di imposta del quinquennio agevolabile,

## RIMPATRIATI DOPO UN PERIODO DI DISTACCO ALL'ESTERO

La ratio della norma è quella di incentivare l'ingresso o il rientro in Italia di lavoratori.

AGEVOLAZIONE → NO se il rientro è la naturale conclusione della scadenza del distacco

AGEVOLAZIONE → SI se il rientro non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco ma sia determinato da altri elementi funzionali alla ratio della norma agevolativa.

Ad esempio:

- Il distacco si sia protratto nel tempo;
- l'impatriato assuma un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario.

Att.ne vedi  
precisazioni circ.33/E  
2020

## CALCOLO DELL'IMPOSTA

Dal reddito complessivo, ridotto in base alla percentuale applicabile per il beneficio fiscale, sono scomputabili:

- gli oneri deducibili di cui all'articolo 10 del TUIR (es. contributi obbligatori per il lavoratore) e dall'imposta dovuta :
- le detrazioni per carichi di famiglia (articolo 12 del TUIR)
- Le detrazioni per tipologia di reddito (articolo 13 del TUIR)

## LAVORATORI SUBORDINATI -à EMOLUMENTI VARIABILI / BONUS

La ratio della norma è quella di favorire i redditi prodotti in Italia dagli impatriati

AGEVOLAZIONE → NO agli emolumenti percepiti nei periodi di imposta agevolati ma che si riferiscono a prestazioni lavorative svolte in periodi d'imposta precedenti al rientro.

AGEVOLAZIONE → NO agli emolumenti percepiti nei periodi di imposta successivi a quelli agevolati anche se si riferiscono a prestazioni lavorative svolte in periodi d'imposta agevolati.

## SPORTIVI PROFESSIONISTI

Il comma 5 quater dell'art. 16 esclude espressamente dal regime agevolato i rapporti di lavoro sportivo.

Dal 2022 il regime fiscale agevolato per gli sportivi professionisti impatriati si applica solo nel caso di redditi prodotti da sportivi che operano nell'ambito delle discipline riconosciute da CONI nelle quali le Federazioni sportive nazionali e singole Leghe che abbiano conseguito una qualificazione professionistica.

A condizione che il lavoratore abbia

- a) compiuto 20 anni
- b) I requisiti previsti dalla agevolazione

Se la qualificazione professionale è stata conseguita:

- 1) Entro l'anno 1990 il lavoratore deve avere un reddito complessivo superiore a euro 1.000.000
- 2) Dopo l'anno 1990 il lavoratore deve avere un reddito complessivo superiore a euro 500.000

Le federazioni sportive professionistiche in Italia sono: calcio, ciclismo, basket, golf iscritte con delibera CONI 469 del 2/3/1988.

## SPORTIVI PROFESSIONISTI

Agli sportivi professionisti che rispettano le condizioni:

- Viene riconosciuto un abbattimento del reddito complessivo del 50%
- Non viene riconosciuta la maggiorazione dell'abbattimento al 90% per le regioni del centro/sud
- Non viene riconosciuta, in caso di estensione della durata per ulteriori 5 anni, l'abbattimento al 90% per il caso di 3 figli a carico.

L'adesione al regime agevolato comporta il versamento di un "contributo" pari allo 0,5% della base imponibile, destinato al sostegno dei settori giovanili delle Federazioni di appartenenza.

Il contributo va versato annualmente entro il termine di versamento del saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche relativa al periodo di imposta di riferimento.

Contestualmente al versamento, i soggetti optanti comunicano al Dipartimento per lo sport, mediante modulo che sarà reso disponibile sul sito istituzionale del medesimo Dipartimento per lo sport [www.sport.governo.it](http://www.sport.governo.it) l'adesione al regime agevolato, la somma versata, i dati identificativi del soggetto optante, del datore di lavoro e della federazione sportiva nazionale di riferimento.

La Legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020) art. 1 comma 50 «Incentivi fiscali per il rientro in Italia dei lavoratori altamente qualificati» e A.E., provvedimento 60353/2021.

La legge di bilancio 2021 ha esteso ai soggetti:

- Cittadini italiani iscritti all'AIRE

Ovvero

- Cittadini di Stati membri dell'Unione europea

Che abbiano trasferito la residenza in Italia prima del 30 aprile 2019 e che, al 31 dicembre 2019, beneficiano del regime per i "lavoratori impatriati", la possibilità di fruire dell'allungamento temporale per cinque periodi d'imposta del trattamento agevolato (abbattimento del 50% o del 90% dei redditi di lavoro dipendente e autonomo prodotti), previo versamento di un importo pari al 10% o al 5% - a seconda dei requisiti posseduti - dei redditi agevolati relativi all'annualità precedente a quella di esercizio dell'opzione.

La misura non si applica agli sportivi professionisti.



**La Legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020) art. 1 comma 50 «Incentivi fiscali per il rientro in Italia dei lavoratori altamente qualificati» e A.E., provvedimento 60353/2021.**

L'opzione di cui sopra è esercitata mediante il versamento in un'unica soluzione di:

- un importo pari al 10% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia, oggetto dell'agevolazione di cui all'art. 16 del D.Lgs. 147/2015, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione **ha almeno un figlio minorenn**e, anche in affido preadottivo, **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;
- un importo pari al 5% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione di cui all'art. 16 del D.Lgs. 147/2015, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione **ha almeno tre figli minorenni**, anche in affido preadottivo, **e** 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 (

**La Legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020) art. 1 comma 50 «Incentivi fiscali per il rientro in Italia dei lavoratori altamente qualificati» e A.E., provvedimento 60353/2021.**

Secondo l'Ade (risposta 33 a telefisco 2021) la percentuale del 5 o del 10% va calcolata sul 100% del reddito complessivamente prodotto in Italia nel periodo di imposta precedente e non sul reddito ridotto a seguito dell'agevolazione.

Il versamento di quanto dovuto deve avvenire entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo **periodo** di fruizione dell'agevolazione.

Per poter usufruire dell'agevolazione per ulteriori 5 anni il lavoratore dovrà presentare richiesta al datore di lavoro entro il 30 giugno dell'anno in cui è stata formalizzata l'opzione mediante il pagamento di quanto dovuto attraverso modello F24.

Dopo avere ricevuto la richiesta di applicazione dell'agevolazione per altri 5 anni i datori di lavoro opereranno le ritenute sul minore reddito imponibile a partire dal periodo di paga successivo al ricevimento della richiesta ed in occasione del conguaglio di fine anno o alla cessazione del rapporto di lavoro, effettueranno il conguaglio tra le ritenute operate e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo degli emolumenti corrisposti a partire dal 1° di gennaio, ridotto alla percentuale prima indicata.

**CONCERTO.it**  
eLearning per commercialisti



Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili  
CAGLIARI  
Circoscrizione dei Tribunali di Cagliari e Lanusei



COMITATO SCIENTIFICO  
**GRUPPO ODCEC**  
AREA LAVORO

Grazie dell'attenzione

Cinzia Brunazzo  
Direttore scientifico Gruppo ODCEC Area lavoro

Diapositiva 27

---

SG1

Studio Gabellini; 03/11/2022