

I contro-esodati e i manager che rientrano in Italia: le agevolazioni fiscali

di Federico Gavioli

I contro-esodati e i manager rappresentano due figure che possono beneficiare delle agevolazioni fiscali nel caso che decidano di rientrare in Italia dopo un periodo di residenza all'estero; con il presente commento si analizzano le differenze e i requisiti per poter beneficiare dell'agevolazione

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n.17/E, del 23 maggio 2017, esamina le agevolazioni fiscali per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia per svolgervi un'attività di lavoro; con il presente commento si analizzano nel dettaglio le agevolazioni previste per le figure relative ai cd. contro-esodati e ai manager e lavoratori autonomi che rientrano in Italia.

Il sistema fiscale italiano, al fine di favorire lo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese, prevede una serie di misure agevolative, alcune vigenti da diversi anni ed altre di recente emanazione, dirette ad attirare risorse umane in Italia. Tutte le agevolazioni in esame presuppongono il trasferimento della residenza in Italia da parte del soggetto che ne fruisce, ossia l'instaurazione di un collegamento sostanziale con il territorio dello Stato, che implichi un'interazione effettiva con la realtà italiana. Inoltre, richiedono che, prima del trasferimento nel territorio dello Stato, la persona fisica abbia mantenuto la residenza fiscale all'estero per un periodo di tempo minimo, variabile a seconda dell'agevolazione interessata.

Incentivi per i lavoratori contro-esodati

La circolare analizza la figura dei cd. contro-esodati beneficiari della agevolazione; la legge li identifica come quei cittadini italiani e degli altri Stati dell'Unione europea che dopo aver risieduto continuativamente per almeno ventiquattro

mesi in Italia ed essersi, quindi, trasferiti all'estero hanno deciso di tornare nel territorio dello Stato.

Possono accedere all'incentivo in esame i soggetti che presentano i requisiti di seguito indicati

a) **avere risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia:** la norma riserva il beneficio unicamente ai soggetti che siano stati residenti in Italia per un periodo continuativo, cioè minimo ed ininterrotto, di ventiquattro mesi e che, dopo essersi trasferiti all'estero, vi abbiano fatto ritorno. Tale periodo deve essere calcolato sulla base del calendario comune e non sulla base dei periodi di residenza fiscale trascorsi in Italia;

b) **essere cittadino dell'Unione europea in possesso di un titolo di laurea:** la cittadinanza in uno dei paesi dell'Unione europea e il possesso del titolo di laurea, caratterizzano il regime di favore della legge n. 238/2010. Il titolo di studio accademico può essere stato conseguito sia in Italia che all'estero ed è stato individuato dal decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 3 giugno 2011, attuativo dell'articolo 2, comma 2, della legge n. 238 del 2010, quale criterio che esaurisce le specifiche esperienze e qualificazioni scientifiche e professionali richieste dalla norma per fruire del beneficio;

c) **negli ultimi due anni (ventiquattro mesi) o più, avere svolto continuativamente, fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia, un'attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa o, in alternativa, un'attività di studio conseguendo un titolo accademico:** per calcolare il periodo di due anni, si deve far riferimento al concetto di anno secondo il calendario comune, inteso come periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell'anno e fino al giorno antecedente dell'anno successivo. Per l'attività di studio, che comporti il conseguimento della laurea o di altro titolo post lauream, il periodo di due anni di permanenza all'estero può essere calcolato in base all'anno accademico e pertanto un corso di studi della durata di due anni accademici, soddisfa tale requisito;

d) **essere stati assunti o avere avviato un'attività di lavoro autonomo o d'impresa in Italia a decorrere dal 20 gennaio 2009 (ferma restando la decorrenza dei benefici fiscali dal 28 gennaio 2011):** la norma non pone limiti in ordine all'oggetto della attività o della mansione, la quale, pertanto, può non essere attinente all'attività di lavoro o di studio svolta all'estero. Sono, invece, esclusi dall'agevolazione fiscale i dipendenti della pubblica amministrazione e delle imprese di diritto italiano, titolari di rapporti di lavoro a tempo indeterminato i quali, in forza di tali rapporti, svolgono all'estero la loro attività lavorativa;

e) **avere trasferito il proprio domicilio e la residenza in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività:** la legge n. 238 del 2010, a differenza delle altre norme che introducono regimi fiscali di favore per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia, non menziona la residenza fiscale né l'articolo 2 del DPR 917/86. L'Agenzia delle Entrate precisa che il soggetto che intenda beneficiare della agevolazione deve risultare iscritto nelle liste anagrafiche della popolazione residente e deve aver trasferito in Italia il proprio domicilio e cioè il centro principale dei propri interessi, indipendentemente dal fatto che possa considerarsi per il medesimo anno fiscalmente residente in Italia;

f) **impegnarsi a non trasferire nuovamente il proprio domicilio o la propria residenza fuori dall'Italia prima del decorso di cinque anni,** pena la decadenza dal beneficio stesso con conseguente recupero dei benefici già fruiti e applicazione delle relative sanzioni e interessi: la norma impegna il lavoratore a mantenere la residenza in Italia per cinque anni e l'Agenzia delle Entrate chiarisce che tale periodo decorre dalla data di prima fruizione della agevolazione, intesa come data di inizio del rapporto di lavoro o della attività di lavoro autonomo o di impresa, e che la decadenza è collegata al trasferimento della residenza o anche del solo domicilio prima del periodo indicato e non alla cessazione del rapporto di lavoro o della attività.

L'agevolazione fiscale

I redditi di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa concorrono a formare la base imponibile ai fini IRPEF nella misura del 20 per cento per le lavoratrici e del 30 per cento per i lavoratori.

La norma in esame, a differenza delle misure previste dalle altre norme agevolative, è applicabile anche ai redditi prodotti in Italia nel periodo d'imposta in cui il soggetto non ha ancora acquisito la residenza fiscale.

Domanda: Un contribuente assunto in Italia nel mese di novembre 2015 e ha trasferito la residenza in Italia nel gennaio 2016 può usufruire dei benefici fiscali anche per il 2015?

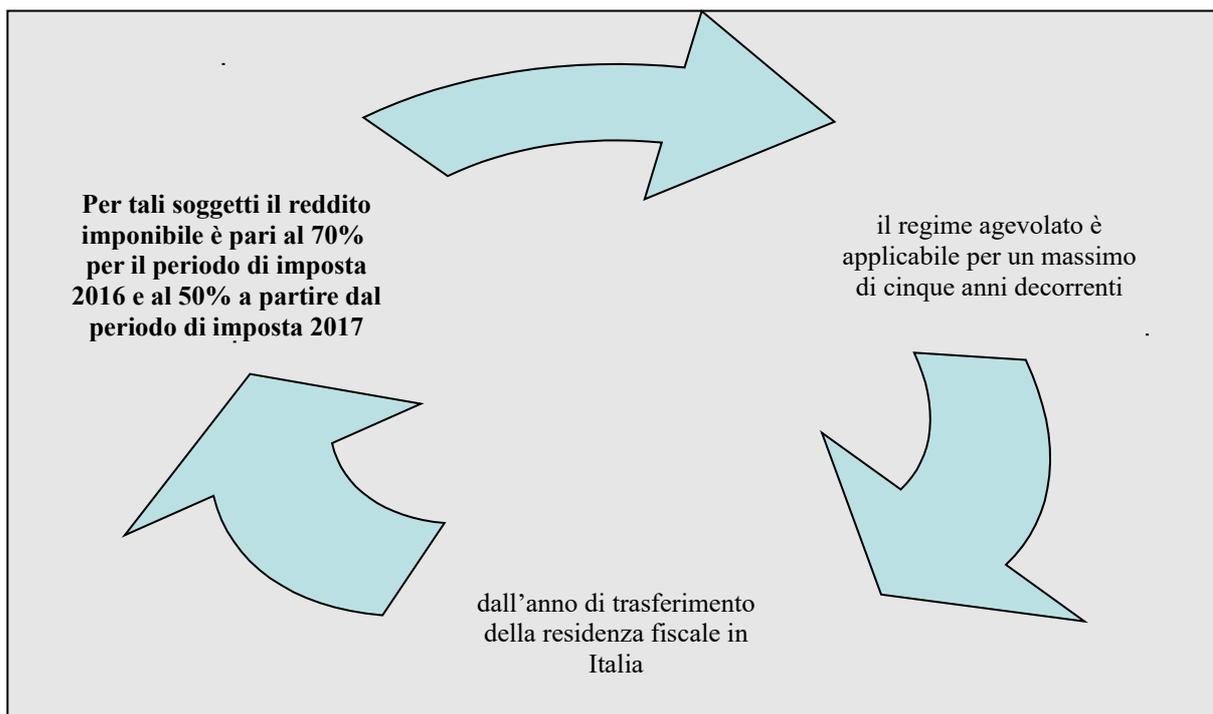
Risposta: Il soggetto che intenda beneficiare dell'agevolazione fiscale deve risultare iscritto nelle liste anagrafiche dei soggetti residenti in Italia ovvero aver presentato domanda di iscrizione all'anagrafe della popolazione residente in Italia, nonché aver trasferito in Italia il proprio domicilio. Pertanto, il soggetto che, ad esempio, è stato assunto in Italia nel mese di novembre 2015 e abbia trasferito la residenza anagrafica e il domicilio nel mese di gennaio 2016, e quindi entro i tre mesi previsti, può fruire del beneficio anche per i redditi conseguiti in Italia nel 2015, indipendentemente dalla circostanza che possa considerarsi per il medesimo anno fiscalmente non residente in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del DPR 917/86

Lavoratori impatriati: manager e lavoratori autonomi

Tra i lavoratori cd. impatriati sono incluse diverse categorie di beneficiari caratterizzati da specifici requisiti soggettivi e accomunati dalla circostanza di trasferirsi in Italia al fine di svolgervi un'attività lavorativa: di seguito si evidenziano le categorie interessate.

a) **Manager e lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione:** possono beneficiare dell'agevolazione i soggetti che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del DPR 917/86, ove ricorrono contemporaneamente le seguenti condizioni:

- a) non essere stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento;
- b) svolgere l'attività lavorativa presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- c) prestare l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano;
- d) rivestire ruoli direttivi ovvero essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti con il decreto del Ministro dell'economia e delle finanze.



b) **Lavoratori autonomi** : il regime fiscale è esteso anche ai lavoratori autonomi; tuttavia non sono richiesti i requisiti che prevedono di non essere stati fiscalmente residenti in Italia nei cinque anni precedenti il trasferimento, né quelli che richiedono che l'attività di lavoro dipendente sia necessariamente svolta presso un'impresa residente nel territorio dello Stato o un'impresa a questa collegata; né quelli secondo cui l'attività lavorativa deve essere prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni e la disposizione che fa riferimento allo svolgimento di funzioni direttive o al possesso di titoli di elevata qualificazione o specializzazione.

27 giugno 2017
Federico Gavioli