



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2018  
N.RF088  
**INFO FLASH**  
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
**dott. Andrea Cirrincione**  
[www.redazionefiscale.it](http://www.redazionefiscale.it)  
**Pag. 1 / 6**

<b>OGGETTO</b>	<b>IMPATRIATI - RIMBORSO DELLE MAGGIORI IMPOSTE PER IL 2016</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	PROVV. 20/04/2018; ART. 8-BIS DL 148/2017; L. 232/2016; D.LGS. 147/2015; DL 78/2010;
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>17/05/2018</b>

Sintesi: il Collegato fiscale D.L. 148/2017 ha previsto che:

- il regime dei lavoratori cd. "impatriati" (D.lgs. 147/2015)
  - non trova applicazione sull'anno d'imposta 2016 (ma solo dal 2017), nell'ambito del quale continuano a trovare applicazione più favorevoli agevolazioni del "Contro esodo" (L. 238/2010).
- Per coloro che hanno già optato per il regime degli impatriati, il recente Provv. 20/04/2018 ha definito le modalità di restituzione delle maggiori imposte versate per l'anno 2016.

**DOCENTI E RICERCATORI (DL 78/2010)**

L'art. 44 del D.L. 78/2010 prevede alcune misure agevolative per determinate categorie di **lavoratori particolarmente qualificati** che risiedono e svolgono la loro attività all'estero. Il regime fiscale di favore è subordinato alla presenza di determinate **condizioni oggettive e soggettive**:

<b>CONDIZIONI</b>	
<b>Soggettive</b>	Essere <b>ricercatori o docenti</b>
<b>Oggettive</b>	<b>Trasferimento della residenza in Italia (*)</b>
(*) <u>Domicilio</u> : corrisponde alla sede principale di affari e interessi	
(*) <u>Residenza</u> : corrisponde al luogo di dimora abituale	

Il **concetto di residenza** è quello previsto dall'art. 2 c. 2 TUIR, riguardando le persone fisiche che, per almeno 183 giorni sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno in Italia il domicilio o residenza ai sensi del C.C. Le **condizioni che qualificano la residenza fiscale in Italia** non devono sussistere contemporaneamente ma sono tra loro alternative. Pertanto, il soggetto che è risultato iscritto all'AIRE può accedere alle agevolazioni, mentre il soggetto mai cancellato dal registro dei residenti ne è escluso.

<b>REQUISITI</b>
Titolo di studio universitario o equiparato (tutti i titoli accademici con la sola eccezione per quelli conseguiti all'estero che necessitano del riconoscimento in Italia tramite la dichiarazione di valore)
Residenza stabile e non occasionale all'estero
Attività di ricerca (di base, industriale, sviluppo sperimentale e studi di fattibilità) o docenza (attività d'insegnamento e formazione) all'estero per almeno 2 anni continuativi presso organismi di ricerca pubblici o privati o università
Svolgimento in Italia di attività di docenza e ricerca (non rileva la natura del datore o committente che, con riferimento all'attività di ricerca, può essere anche un'impresa/ente che disponga di strutture apposite dedicate).
Acquisizione della residenza fiscale in Italia in conseguenza dello svolgimento dell'attività il cui inizio può essere anche anteriore al trasferimento della residenza.



**Nota:** lo svolgimento dell'attività di docenza e ricerca all'estero per il periodo minimo di 2 anni non deve essere inteso come arco temporale immediatamente precedente il rientro in Italia ma piuttosto come attività qualificata posta in essere per un periodo consecutivo e minimo di 24 mesi.

Con riferimento all'attività di docenza il requisito del periodo minimo di 24 mesi sussiste se l'attività è stata svolta per **due anni accademici continuativi**; può, inoltre, dalla somma delle due attività.

TIPOLOGIA DI REDDITO	Imponibile Irpef	PERIODO	AGEVOLAZIONE IRAP
Lavoro dipendente o assimilato (4)	10% (2)	4 anni (1)	Spetta al sostituto d'imposta
Lavoro autonomo (3)	(detassato il 90%)		Spetta al docente o ricercatore
(1) Gli <b>incentivi fiscali</b> spettano per l'anno in corso e i 3 successivi purché venga mantenuta la residenza fiscale in Italia			
(2) <b>L'agevolazione non si estende</b> anche ad eventuali altri redditi di lavoro dipendente e assimilato o autonomo conseguiti in Italia per attività diverse da quelle di docente o ricercatore.			
(3) Il diritto all'agevolazione <b>spetta per l'esercizio dell'attività in forma individuale o associata</b> ma non per le attività professionali esercitate in forma societaria (STP), in quanto produttive di reddito d'impresa			
(4) <b>L'agevolazione segue il regime proprio della categoria reddituale.</b> Pertanto si comprendono anche le somme conseguite in sostituzione di tali redditi. L'eventuale distacco all'estero non rende possibile l'agevolazione per i redditi da esso derivanti essendo l'attività svolta a favore del distaccatario estero.			
<b>NOTA:</b> la <b>prosecuzione anche all'estero della suddetta attività</b> comporta la tassazione in Italia del reddito da essa derivante secondo le regole ordinarie, in quanto il beneficio fiscale non si estende anche a tali attività estere. Tuttavia, per i redditi esteri tassati in Italia è possibile avvalersi di eventuali norme convenzionali contro le doppie imposizioni e della fruizione del credito d'imposta per le imposte pagate all'estero.			

**Trasferimento all'estero della residenza nel periodo agevolato:**

- comporta la **perdita** del beneficio dall'anno in cui non risulta più fiscalmente residente in Italia
- **non** determina **decadenza** dalle agevolazioni già fruite (che non vanno restituite).

**Opzione:** il rientro in Italia per **svolgere attività non qualificabile come docenza/ricerca**, comporta che, in alternativa al regime fiscale di cui sopra, i contribuenti possono scegliere una delle seguenti agevolazioni:

- **L. 238/2010**, purché, oltre agli ulteriori requisiti richiesti, il **rientro** sia avvenuto **entro il 31/12/2015**
- **D.Lgs. 147/2015**, a condizione che la **residenza** sia stata **acquisita con decorrenza dal 2016**.

**LAVORATORI CONTRO-ESODATI (L. 238/2010)**

L'incentivo fiscale (cd. "controesodo" o "rientro dei cervelli") previsto dalla L. 238/2010:

- prorogato fino al 31/12/2017, per i lavoratori **rientrati in Italia entro il 31/12/2015**
- consiste in una **parziale tassazione del reddito** derivante dall'attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa avviata in Italia.

Fino alla fine del 2017, **possono accedere al beneficio i soggetti rientrati:**

- **nel 2010:** che hanno cominciato a fruirne dal 2011
- **nel 2015:** che possono fruirne per i restanti anni 2016 e 2017.

DESTINATARI
Cittadini Ue in possesso di laurea che hanno svolto l'attività fuori dal loro Paese e dall'Italia
Cittadini Ue che hanno svolto un'attività di studio per il conseguimento della laurea o di specializzazione post laurea fuori dal loro Paese e dall'Italia
Cittadini italiani o UE che, dopo aver risieduto continuativamente per almeno 24 mesi in Italia ed essersi successivamente trasferiti all'estero, rientrano in Italia

REQUISITI
Residenza continua in Italia per almeno 24 mesi
Assunzione o avvio di un'attività di lavoro autonomo o d'impresa in Italia a decorrere dal 20/01/2009 (i benefici fiscali hanno avuto decorrenza dal 28/01/11)
Trasferimento del domicilio e residenza in Italia entro 3 mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività
Impegno al mantenimento del domicilio e residenza per almeno 5 anni, pena la decadenza delle agevolazioni
<b>NOTA:</b> con decorrenza dal 22/10/2015 non sussiste più nel dettato normativo il riferimento al requisito anagrafico relativo ai nati dopo il 01/01/1969. La modifica normativa esplica effetti per i soggetti rientrati dal 01/01/2015.

**CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI**

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225  
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613 – Email: [info@redazionefiscale.it](mailto:info@redazionefiscale.it)

L'applicazione del **beneficio** si **estende** anche ai **redditi prodotti in Italia** nel periodo d'imposta in cui il soggetto non ha ancora acquisito la residenza fiscale. Con riferimento al requisito del **trasferimento della residenza e del domicilio in Italia entro 3 mesi dall'assunzione o avvio dell'attività**, la C.M. 14/2012 ha chiarito che per l'accesso all'agevolazione il soggetto deve rispettare una delle seguenti **condizioni**:

- deve risultare **iscritto** nelle liste anagrafiche dei soggetti residenti in Italia;
- aver **presentato domanda di iscrizione all'anagrafe** della popolazione residente in Italia, nonché aver trasferito in Italia il proprio domicilio.

**Esempio:** nel caso di **assunzione in Italia a dicembre 2015** e trasferimento di residenza e domicilio a febbraio 2016, poiché viene rispettato il termine di 3 mesi, il beneficio è ammesso anche per i redditi conseguiti in Italia nel 2015, anche se il soggetto per lo stesso anno non è fiscalmente residente in Italia.



**Nota:** il Prov. 29/03/2016 ha concesso un maggior termine per acquisire la residenza, stabilendo che il trasferimento della stessa debba avvenire entro il 29/04/2016 per coloro che sono rientrati in Italia nel periodo 07/10/2015-31/12/2015, la cui dimostrazione può risultare dai certificati anagrafici o in mancanza da elementi come il contratto di lavoro, di locazione, le utenze.

La **detassazione del reddito** conseguito spetta nella seguente misura:

- ➔ **80%** per le donne (rimane imponibile il 20%)
- ➔ **70%** per gli uomini (rimane imponibile il 30%).



**Opzione:** i beneficiari di tale regime, in ossequio a quanto previsto dai commi 2 e 4, art. 16, D.lgs. 147/2015, in alternativa all'agevolazione di cui sopra, che hanno esercitato l'opzione entro il 2/05/2017, fermo restando i requisiti richiesti dalla L. 238/2010, possono fruire dell'agevolazione prevista dall'anzidetto art. 16 per 5 anni, dal 2016 al 2020 (detassazione del 30% fino al 2016 e del 50% dal 2017).

**LAVORATORI IMPATRIATI (D.LGS. 147/2015)**

**Ulteriore norma** tesa a favorire il rientro in Italia di lavoratori all'estero è l'art. 16 del D.lgs. 147/2015.

Le **modifiche apportate dalla L. 232/2016** a tale regime hanno previsto:

- ➔ l'estensione del suo ambito applicativo ad un'altra categoria reddituale
- ➔ l'ampliamento dell'agevolazione.

D.Lgs. 147/2015	DESTINATARI	REDDITO DETASSATO	PERIODO
Ante modifica	Reddito di lavoro dipendente	30% (imponib. il 70%)	Fino al 31/12/2016
Post modifica	Red. lav. dipendente e autonomo	50% (imponib. il 50%)	Dal 01/01/2017

**L'agevolazione spetta dall'anno di trasferimento della residenza in Italia e per i 4 successivi**

La normativa nulla dispone in merito a:

- **decorrenza del periodo d'imposta di rilevanza dell'impatrio;** tuttavia, poiché il D.M. 26/05/2016 ha stabilito la decorrenza delle agevolazioni dall'anno 2016, si ritiene che l'accesso al beneficio sia consentito a coloro che hanno acquisito la residenza in Italia a partire dal medesimo anno (fatta salva l'opzione per i soggetti beneficiari della L. 238/2010)
- **tempo che deve intercorrere tra il trasferimento della residenza e l'inizio dell'attività lavorativa;** il solo svolgimento in Italia dell'attività di lavoro per effetto ad esempio del distacco in Italia senza trasferimento della residenza/domicilio, non consente l'accesso al regime agevolativo.

REQUISITI	DIPENDENTE (già previsti)	AUTONOMO (dal 2017)
Lavoratori che non siano stati residenti in Italia nei 5 anni precedenti al trasferimento	SI	
Impegno a permanere in Italia per almeno 2 anni, pena decadenza	SI	
Svolgimento dell'attività lavorativa presso un'impresa residente in Italia in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con sua controllata/controllante	SI	NO
Prestazione dell'attività lavorativa per un periodo superiore a 183 gg nell'arco di ciascun periodo d'imposta	SI	
Svolgimento di funzioni direttive e/o possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione	SI	NO

Con riferimento al **periodo di permanenza in Italia per almeno 2 anni** si osserva quanto segue:

- ➔ **decorre** dal periodo d'imposta in cui il lavoratore acquisisce la residenza fiscale in Italia;
- ➔ **nel caso di lavoro dipendente**, se il contratto ha una durata inferiore al biennio o in caso di risoluzione anteriormente al decorso del biennio di un contratto a tempo indeterminato per causa non imputabile al lavoratore, quest'ultimo, purché mantenga la residenza in Italia, non subisce alcuna decadenza dalle agevolazioni;
- ➔ è legato alla **definizione fiscale di residenza** prevista dall'art. 2 del TUIR.

ULTERIORI DESTINATARI	PERIODO
<b>Cittadini UE</b> , in possesso di laurea che hanno svolto in maniera continuativa un'attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più.	Fino al 31/12/2016
<b>Cittadini UE</b> che hanno svolto in maniera continuativa un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo la laurea o una specializzazione post laurea.	
<b>Cittadini extraUe</b> , con i quali vige una convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni fiscali, che presentino una delle seguenti situazioni: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ possesso di un diploma di laurea e svolgimento continuativo di un'attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più</li> <li>▪ che hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post laurea</li> </ul>	Altri soggetti inclusi dal 1/01/2017 (L. 232/2016)

Per i **soggetti indicati nel co. 2, art. 16, del D.lgs. 147/2015**, l'accesso al regime fiscale previsto per i lavoratori impatriati richiede i seguenti **requisiti**:

- a) essere in possesso di un titolo di laurea
- b) svolgimento continuativo di un'attività di lavoro o studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più
- c) essere cittadini comunitari o extracomunitari
- d) svolgere attività di lavoro autonomo o dipendente in Italia.



**Nota:** l'**art. 4 c. 7-bis D.L. 50/2017** (cd. "Manovra correttiva") ha chiarito, con forza di interpretazione autentica, che:

- **i soggetti che si sono trasferiti in Italia entro il 31/12/2015**, per usufruire delle agevolazioni previste dalla L. 238/2010, e che hanno **successivamente optato** per il **regime dei lavoratori rimpatriati** di cui al D.lgs. 147/2015
- **decadono dal beneficio fiscale** nel caso di trasferimento della residenza all'estero prima del decorso di 2 anni, con la conseguenza che il mancato mantenimento della residenza in Italia per almeno 2 anni comporta il recupero dei benefici già fruiti, con applicazione di sanzioni e interessi.

**NOVITA' DEL D.L. 148/2017**

L'art. 8-bis del D.L. 148/2017 (cd. "Collegato fiscale") ha apportato delle modifiche alla disciplina delle agevolazioni fiscali per il rientro in Italia di lavoratori e docenti/ricercatori, disponendo, tra l'altro, che:

- ➔ **l'opzione per il regime degli "Impatriati"** di cui al D.lgs. 147/2015 (esercitabile da parte dei soggetti che sono rientrati in Italia entro la data del 31/12/2015 e a cui si applicherebbe il regime antecedente di cui alla L. 238/2010):
  - esplica gli effetti **limitatamente al periodo 2017-2020** (e non dal 2016)
  - **per il periodo d'imposta 2016** si applica la **disciplina di cui alla L. 238/2010**.



**Attuazione:** le modalità di restituzione delle maggiori imposte eventualmente versate per l'anno 2016, sono state stabilite dal **Prov. 20/04/2018**.

- ➔ le agevolazioni fiscali:
  - sul **rimpatrio** in Italia di **docenti e ricercatori** (D.L. 78/2010, art. 44)
  - relative al **rimpatrio in Italia dei lavoratori** (D.lgs. 147/2015, art. 16)
 rientrano tra gli **aiuti di stato c.d. "de minimis"** (Reg. Ue n. 1407/2013 e n. 1408/2013).

**RIMBORSO MAGGIORI IMPOSTE**

In attuazione del citato art. 8-bis D.L. 148/2017:

- i **soggetti** che hanno esercitato l'opzione per il regime dei **lavoratori impatriati**
- **applicano per il periodo d'imposta 2016** le disposizioni previste dalla **L. 238/2010**, assoggettando a tassazione:
  - i redditi di lavoro dipendente, autonomo/impresa percepiti nell'anno 2016, nella misura del **20%**, se riguarda le **donne**, o **30%**, se riguarda gli **uomini**
  - **in luogo della tassazione del 70%**, prevista per gli impatriati per tale anno.

I suddetti **soggetti** che nel citato periodo d'imposta hanno applicato il regime speciale di cui al menzionato art. 16, possono **recuperare** le eventuali **maggiori imposte versate con una delle seguenti modalità**:

- ➔ **presentazione di una dichiarazione integrativa** purché sia stata validamente presentata la dichiarazione per il medesimo anno d'imposta 2016;



**Documenti:** al fine di provare la sussistenza dei requisiti richiesti per la fruizione del beneficio, occorre **conservare** la relativa documentazione.

- ➔ **presentazione di un'istanza di rimborso in carta libera** (DPR 602/1973, art. 38) **all'Ufficio** territoriale dell'Agenzia competente **in base al proprio domicilio fiscale** alla data in cui la dichiarazione dei redditi per l'anno d'imposta 2016 è stata presentata o avrebbe dovuto essere presentata.



**Documenti:** al fine di provare la sussistenza dei requisiti richiesti per la fruizione del beneficio, occorre **allegare** la relativa documentazione.



**FAC-SIMILE ISTANZA DI RIMBORSO**

All'Agenzia delle Entrate  
Direzione provinciale di \_\_\_\_\_  
Ufficio territoriale di \_\_\_\_\_

**DOMANDA DI RIMBORSO DELLE IMPOSTE DIRETTE**

Con questo modello il Contribuente può richiedere il rimborso delle imposte dirette che ha versato in più o che gli sono state erroneamente trattenute dal sostituto d'imposta (artt. 37 e 38 del DPR. n. 602/73) o le eccedenze di credito non utilizzate in compensazione e non riportate nelle successive dichiarazioni dei redditi.

Io sottoscritto/a \_\_\_\_\_ codice fiscale \_\_\_\_\_ nato/a il \_\_\_\_\_ a \_\_\_\_\_  
prov. \_\_\_\_\_ residente in \_\_\_\_\_ via \_\_\_\_\_  
n. \_\_\_\_\_ tel. \_\_\_\_\_ fax \_\_\_\_\_ email \_\_\_\_\_ pec \_\_\_\_\_

chiedo

il rimborso dell'importo di € \_\_\_\_\_, dell'imposta \_\_\_\_\_, dell'anno \_\_\_\_\_, oltre agli interessi di legge per:

- ☐ versamenti eseguiti in eccesso (allegare copia delle ricevute di versamento)
- ☐ ritenute subite erroneamente
- ☐ eccedenze di credito non utilizzate in compensazione e non riportate nelle successive dichiarazioni dei redditi

Data di versamento/ritenuta	Importo	Imposta	Anno di riferimento
____/____/____	€ _____, ____	_____	_____

per questi motivi

(allegare l'eventuale documentazione a supporto delle motivazioni)

\_\_\_\_\_

Allego il modello di comunicazione delle coordinate bancarie per l'accredito in conto corrente del rimborso.

Luogo e data \_\_\_\_\_

Firma \_\_\_\_\_