



CONFINDUSTRIA

Dubbi interpretativi
sulle misure in
materia di fiscalità
del lavoro
contenute nella
Legge di Bilancio
2017

18 aprile 2017



Detassazione delle retribuzioni premiali e welfare aziendale

La Legge di Bilancio 2017 (Legge 11 dicembre 2016, n. 262) contiene alcune importanti misure in materia di fiscalità del lavoro: si tratta in particolare delle norme a sostegno della **produttività e del welfare aziendale** (commi da 160 a 162), nonché per favorire **l'attrazione di personale qualificato in Italia** (comma 150).

Con riferimento alla prima tipologia di intervento, è stato ampliato l'ambito applicativo delle **disposizioni previste per le retribuzioni premiali** (premi di risultato di ammontare variabile e partecipazioni dei dipendenti agli utili di impresa) e per il **"welfare aziendale"** introdotte dalla Legge di Stabilità 2016 (legge 28 dicembre 2015, n. 208).

In particolare, le modifiche alla disciplina della c.d. detassazione dei premi di risultato hanno riguardato:

- l'innalzamento **da 2.000 a 3.000 euro** (da **2.500 a 4.000 euro** per le aziende che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro) **del limite annuo** delle retribuzioni premiali assoggettabili all'imposta sostitutiva dell'IRPEF e relative addizionali del 10%, ;
- l'estensione della **platea dei potenziali beneficiari**, attraverso l'innalzamento da **50.000 a 80.000 euro** della soglia reddituale di accesso.

Il predetto intervento è stato accompagnato da misure volte ad incentivare **la conversione delle retribuzioni premiali, a scelta del dipendente, in specifiche prestazioni di welfare aziendale**: previdenza complementare, assistenza sanitaria integrativa e forme di partecipazione azionaria dei dipendenti.

Per quanto concerne, invece, le misure volte ad attrarre in Italia personale qualificato, la Legge di Bilancio 2017 ha operato alcune modifiche ed integrazioni al regime agevolato previsto per i lavoratori che trasferiscono la loro **residenza fiscale** in Italia, **c.d. "lavoratori impatriati"**, di cui all'art. 16 del DLgs. 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. Decreto internazionalizzazione).

Nel merito, tali correzioni hanno interessato:

- l'innalzamento, dal 30% al 50%, della quota dei redditi prodotti in Italia dagli "impatriati" esclusa dalla formazione del reddito imponibile¹;
- l'ampliamento della platea dei beneficiari di tale regime speciale.

Per effetto di tale ultima modifica, dal 1° gennaio 2017 accedono al regime dei lavoratori impatriati i seguenti soggetti:

- a) **i lavoratori dipendenti o autonomi**, non residenti in Italia nei 5 periodi di imposta precedenti, che si impegnano a rimanere nel nostro Paese per i 2 anni successivi al trasferimento della residenza, nonché a svolgere la loro attività prevalentemente nel territorio italiano (per un periodo superiore a 183 giorni

¹ Tale beneficio spetta per il **periodo d'imposta di trasferimento della residenza fiscale in Italia** e per i **quattro periodi successivi**: in caso di trasferimento della residenza fiscale all'estero nei 2 anni successivi al trasferimento il lavoratore impatriato decade dai predetti vantaggi, con conseguente obbligo di restituzione delle imposte non versate unitamente alle sanzioni e agli interessi dovuti.



- nell'arco di ciascun periodo di imposta). Requisiti più stringenti sono previsti per i lavoratori dipendenti²;
- b) **i cittadini UE aventi i requisiti per accedere al regime agevolato, di cui alla legge 30 dicembre 2010, n. 238 (c.d. "Incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia")**.³;
- c) **i cittadini extra UE con i quali siano in vigore convenzioni contro le doppie imposizioni o accordi per lo scambio di informazioni in materia fiscale**, che abbiano svolto continuativamente all'estero, nei 24 mesi precedenti, una attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa, ovvero una attività di studio conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione *post lauream*.

Si elencano, di seguito, alcuni aspetti concernenti i citati interventi in materia di fiscalità del lavoro, sui quali persistono dubbi applicativi in relazione ai quali sarebbero utili le indicazioni dell'Agenzia delle Entrate.

² Nel merito l'accesso all'agevolazione è subordinato alle ulteriori condizioni: il possesso di requisiti di elevata qualificazione o lo svolgimento di ruoli direttivi, nonché l'attività lavorativa deve essere svolta presso una impresa residente, in forza di un rapporto di lavoro instaurato con la stessa o con altra società appartenente al medesimo gruppo di imprese.

³ Tale regime si applica ai cittadini dell'Unione Europea che abbiano risieduto per almeno 24 mesi in Italia, i quali, dopo aver svolto continuativamente all'estero, per almeno 24 mesi, una attività professionale (di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa) ovvero una attività di studio, trasferiscano di nuovo la propria residenza anagrafica e il domicilio in Italia

I redditi (di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa) percepiti dai soggetti rientrati in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura, rispettivamente, del 20% per le lavoratrici, e del 30% per i lavoratori. Tale agevolazione spetta per un massimo di cinque periodi di imposta: è prevista la decadenza dai benefici fiscali in caso di trasferimento della propria residenza all'estero prima del decorso di cinque anni dalla data di prima fruizione dell'agevolazione.



1. Imposta sostitutiva sui premi di risultato

1.1. **Incremento degli obiettivi numerici**

L'art. 1, comma 182 della Legge di Stabilità 2016 prevede che l'imposta sostitutiva si applichi ai premi di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata ad incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione, misurabili e verificabili sulla base di precisi indicatori numerici (individuati dal successivo decreto interministeriale del 25 marzo 2016).

Ciò premesso, si chiede di confermare che, qualora il contratto collettivo preveda una pluralità di obiettivi misurabili - a ciascuno dei quali è riferita una quota percentuale del premio di risultato - la tassazione agevolata si rende applicabile sull'intero premio spettante anche se la condizione di incrementalità si verifichi per uno solo degli obiettivi prefissati.

L'interpretazione che si suggerisce troverebbe conferma in un passaggio della circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/E del 15 giugno 2016 (paragrafo 1.2), ove si precisa che “.. Ai fini dell'applicazione del beneficio fiscale all'ammontare complessivo del premio di risultato erogato, tuttavia, è necessario che, nell'arco di un periodo congruo definito nell'accordo, sia stato realizzato l'incremento di almeno uno degli obiettivi di produttività, redditività, qualità, efficienza ed innovazione richiamati dalla norma e che tale incremento possa essere verificato attraverso indicatori numerici definiti dalla stessa contrattazione collettiva..”.

1.2. **Tassazione agevolata degli acconti sui premi di risultato**

Il regime di favore sui premi di risultato è subordinato alla verifica e alla misurazione dell'incremento degli obiettivi previsti dal contratto collettivo, rispetto ad un periodo congruo definito dalle parti.

Nei casi in cui l'impresa corrisponda acconti del premio di risultato in un periodo di imposta precedente a quello di verifica dei predetti requisiti, le somme corrisposte a titolo di acconto sono assoggettate a tassazione ordinaria.

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 28/E del 2016, ha riconosciuto la possibilità per l'azienda di rideterminare il prelievo dovuto su tali somme precedentemente assoggettate a tassazione ordinaria, qualora riesca a verificare il raggiungimento dei risultati previsti dall'accordo collettivo entro il termine per le operazioni di conguaglio (entro il 28 febbraio dell'anno successivo).

Sovente le imprese riescono a verificare il rispetto dei requisiti per beneficiare del regime agevolato solo successivamente al 28 febbraio, in quanto alcuni obiettivi sono spesso legati ai dati definitivi del bilancio annuale (es. utili) che viene approvato, nella generalità di casi, entro il mese di aprile dell'anno successivo a quello di erogazione dell'acconto.

Ciò premesso, si chiede di confermare la possibilità di assoggettare l'acconto a tassazione sostitutiva, congiuntamente al saldo, anche nelle ipotesi in cui la verifica dei requisiti previsti dalla disciplina agevolata avvenga in una data successiva a quella di effettuazione delle operazioni di conguaglio.



2. Piani di welfare aziendale

2.1. **Welfare differenziato**

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 28/E del 2016 (paragrafo 3.2, pagina 32) ha riconosciuto che *".. i beni e servizi attribuiti ai lavoratori, anche a titolo premiale, non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente se rientrano nelle fattispecie esenti dei commi 2 e 3 del TUIR. Ciò sempreché l'erogazione in natura non si traduca in un aggiramento degli ordinari criteri di determinazione del reddito di lavoro dipendente, in violazione dei principi di capacità contributiva e di progressività dell'imposizione."*

Con tale passaggio l'Amministrazione finanziaria, coerentemente con passati interventi di prassi, ha confermato la possibilità di prevedere dei piani di welfare **a favore della generalità o di categorie di dipendenti**, *"..che si affiancano, senza mai sostituirle, alle tradizionali forme di incentivazione monetaria"*.

A tale riguardo, merita ricordare che l'Agenzia delle Entrate ha più volte precisato che con l'espressione *" alla generalità dei dipendenti ovvero a categorie di dipendenti"*, il legislatore ha voluto riferirsi alla generica messa a disposizione di benefit a favore di un gruppo omogeneo (a prescindere dalla circostanza che alcuni dipendenti non fruiscano, di fatto, delle opere o servizi messi a disposizione dal datore di lavoro).

Come chiarito in precedenti risposte date dall'Amministrazione finanziaria⁴ *".. non costituisce ostacolo all'applicazione dell'art.51, comma 2, lett. f) del TUIR la circostanza che i lavoratori della categoria non possano utilizzare contestualmente tutti i servizi offerti dalla società, dal momento che il budget assegnato a ognuno di essi è inferiore rispetto al valore complessivo dei servizi offerti"*.

L'applicazione delle disposizioni di favore previste dalle lettere f) ed f-bis) del comma 2, dell'art. 51 del TUIR è preclusa esclusivamente nei casi in cui *"..le somme o i servizi ivi indicati siano rivolti ad personam ovvero costituiscono dei vantaggi solo per alcuni e ben individuati lavoratori"*.

Ciò premesso, si chiede di valutare la possibilità di escludere dal reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell' art. 51, commi 2 e 3 del TUIR, il valore dei beni e servizi fruiti dai dipendenti nel limite di un budget figurativo di spesa differenziato per ciascuno di loro, a seconda del grado di raggiungimento di obiettivi di performance stabiliti nell'accordo, contratto o regolamento aziendale.

Si ritiene, infatti, che la condizione dell'offerta dei benefit alla generalità dei dipendenti (richiesta dalla disciplina fiscale ai fini della loro esclusione da tassazione) sia comunque rispettata qualora le disposizioni del contratto, dell'accordo o del regolamento aziendale prevedano un budget figurativo massimo di spesa, uguale per tutti i lavoratori appartenenti alla medesima categoria.

Tale budget viene successivamente riparametrato in capo a ciascun dipendente in base ai livelli di performance individuali raggiunti rispetto ad alcuni indicatori comunque definiti dall'accordo collettivo in misura uguale per tutti i dipendenti appartenenti alla medesima categoria (es. presenze).

⁴ Agenzia delle entrate, risposte agli interpellati n. 954- 551/2011 del 13 giugno 2012, n. 954-654/2014.



La differenziazione del budget assegnato risponderebbe alla volontà di attribuire carattere premiale alle erogazioni di benefit ai dipendenti, come riconosciuto dalla stessa Agenzia delle Entrate, fermo restando che sia l'ammontare massimo del credito figurativo, sia gli indicatori di performance sarebbero individuati dall'accordo collettivo in misura uguale per tutti i dipendenti della stessa categoria.

*Tale fattispecie è del tutto differente rispetto a eventuali erogazioni di premi in natura a favore di singoli dipendenti (c.d. MBO), corrisposti in misura differenziata in base al raggiungimento di **obiettivi individuali concordati da ciascun dipendente con il datore di lavoro**. Tali erogazioni individuali, infatti, devono ritenersi sempre assoggettabili a tassazione ai sensi dell'art. 51, comma 1 del TUIR.*

Le conclusioni esaminate in precedenza dovrebbero intendersi confermate anche con riferimento alle ipotesi in cui i benefit non imponibili, di cui ai commi 2 e 3 dell'art. 51 del TUIR, siano fruiti in sostituzione di premi di risultato, a scelta del dipendente, ai sensi dell'art. 1, comma 184 della Legge di stabilità 2016.

Premesso che, come previsto nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 28/2016, è compito della contrattazione collettiva definire le modalità di esercizio del dipendente della facoltà di conversione dei premi in benefit, anche in tale fattispecie si potrebbero avere budget, convertibili in benefit, differenziati per singolo dipendente.

Tale risultato, come detto in precedenza, non osta all'applicazione delle disposizioni fiscali di favore di cui all'art. 51, comma 2 del TUIR, in quanto il budget differenziato deriverebbe dalla performance individuale del singolo dipendente rispetto ad obiettivi definiti nell'accordo collettivo di secondo livello e non sarebbe frutto di accordi individuali.

2.2. Conversione dei premi di risultato in fringe benefit

La Legge di Bilancio 2017 ha previsto degli incentivi fiscali alla conversione dei premi di risultato, aventi i requisiti per beneficiare della tassazione sostitutiva (c.d. detassazione), in alcuni "fringe benefit" di cui all'art. 51, comma 4, TUIR (auto ad uso promiscuo, prestiti ai dipendenti, immobili ad uso foresteria, trasporto ferroviario).

In particolare, l'art. 1, comma 160, lettera b) della Legge di Bilancio 2017 prevede che: "*Le somme e i valori di cui al comma 4 del medesimo articolo 51 concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente secondo le regole ivi previste e non sono soggette all'imposta sostitutiva disciplinata dai commi da 182 a 191 del presente articolo, anche nell'eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione, in tutto o in parte, delle somme di cui al comma 182.*".

Si chiede conferma del fatto che il premio di risultato di cui al comma 182, della legge n. 208/2015, destinato dal dipendente al pagamento del costo economico trattenuto dall'azienda per l'autovettura aziendale assegnata ad uso promiscuo, comporti la riduzione dell'ammontare del valore fiscale del benefit in conformità alle regole ordinarie di tassazione del reddito di lavoro dipendente di cui all'art. 51, comma 4 del TUIR.



3. Documenti di legittimazione

3.1. Buoni spesa ai dipendenti

L'art.1, comma 190 della Legge di Stabilità 2016, per semplificare l'erogazione di servizi di welfare aziendale, ha previsto che *“ai fini dell'applicazione dei commi 2 e 3, l'erogazione di beni, prestazioni opere e servizi da parte del datore di lavoro può avvenire mediante documenti di legittimazione, in formato cartaceo o elettronico, riportanti un valore nominale.”*

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 28 del 2016, con tale previsione, il Legislatore ha voluto chiarire a titolo definitivo che tali titoli di legittimazione (o voucher), connotati da un valore nominale, non sono assimilabili a rimborsi monetari.

Il Decreto interministeriale del 25 marzo 2016 ha stabilito le caratteristiche che tali voucher devono possedere, per essere utilizzabili ai fini della fruizione di benefit non imponibili di cui al comma 2, dell'art. 51, del TUIR.

Nel merito si precisa che tali voucher devono essere nominativi, non essere monetizzabili, cedibili a terzi o integrabili da parte del titolare.

Il citato decreto differenzia, quindi, due tipologie di documenti di legittimazione:

- *voucher monouso*, che attribuisce il diritto a ricevere un solo bene, prestazione, opera o servizio (anche continuativo o ripetuto) di cui al comma 2 dell'art. 51 del TUIR,
- *voucher pluriuso*, che riconosce il diritto a ricevere una pluralità di beni e servizi di valore complessivo non superiore, nel periodo di imposta, all'importo di 258,23 euro.

Ciò premesso, si chiede se le “card elettroniche” riconosciute ai dipendenti, per l'acquisto di una pluralità di beni o di servizi presso negozi convenzionati, entro un importo complessivo non superiore, nel periodo di imposta, a 258,23 euro, possano essere qualificate quali voucher “multiuso”, non imponibili ai sensi dell'art. 51, comma 3 del TUIR.

Si chiede, inoltre, di valutare se i buoni “viaggio” che riconoscono il diritto al titolare di scegliere fra un paniere di servizi ricreativi (es. smart box), possano essere utilizzati dal datore di lavoro per l'erogazione ai dipendenti di servizi di welfare non imponibili di cui alla lettera f), comma 2 dell'art. 51 del TUIR.

Con riferimento al primo quesito, nella circolare n. 28/E del 2016 viene precisato che “.. il buono pasto, al pari del voucher, non è cedibile, commercializzabile, cumulabile o convertibile in denaro ed è utilizzabile esclusivamente per l'intero valore facciale”.

Si osserva, però, che la disciplina dettata per i voucher “multiuso” non prevede, un valore facciale di spesa giornaliero come stabilito per i ticket restaurant, ma individua esclusivamente un valore complessivo annuo di beni e servizi erogabili attraverso l'utilizzo di tale voucher “cumulativo”, non eccedente la soglia annuale di 258,23 euro stabilita dal comma 3, dell'art.51, del TUIR. Qualora il valore dei beni e servizi erogati ecceda tale soglia, l'intero importo concorre alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.



La natura di soglia annua di spesa, e non di valore facciale del buono, trova una chiara conferma nei chiarimenti forniti nella stessa circolare n. 28/E (paragrafo 2.5.1) in cui si precisa che tale limite annuo deve essere verificato tenendo conto anche degli eventuali fringe benefit fruiti complessivamente nell'anno, dal singolo dipendente.

Resta fermo il divieto di monetizzare le somme residue caricate nella card elettronica intestata al dipendente, che potranno essere fruito nelle annualità successive nel rispetto della soglia annua prevista dal comma 3 dell'art. 51 del TUIR.

*Con riferimento alla seconda ipotesi, si ritiene che i **buoni viaggio** (es. smart box) siano qualificabili come voucher "monouso", ed utilizzabili per l'erogazione, alla generalità o a categorie di dipendenti, di servizi aventi finalità ricreativa ai sensi della lettera f), comma 2, dell'art. 51 del TUIR.*

Tali buoni, infatti, attribuiscono al titolare il diritto a fruire di una sola prestazione a carattere ricreativo, prestabilita nel suo ambito oggettivo e nel suo valore nominale, come richiesto dal decreto interministeriale del 25 marzo 2016, nell'ambito di un paniere di strutture turistiche individuate sul territorio.

Il dipendente intestatario del buono risulta del tutto estraneo al rapporto economico intercorrente tra l'impresa ed il terzo erogatore del servizio, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 34/E del 2004.

Inoltre, il buono viaggio non è monetizzabile o cedibile a terzi, né richiede integrazioni monetarie da parte del titolare rispetto al valore della prestazione di servizi identificata nel titolo, in conformità a quanto precisato nella circolare n. 28/E del 2016, paragrafo 2.4.

4. Rimborso delle spese di welfare sostenute dai dipendenti

4.1. Servizi integrativi connessi alle spese di educazione ed istruzione

La nuova lettera f-bis), dell'art. 51, comma 2, del TUIR esclude dalla formazione del reddito di lavoro dipendente "... le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari."

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 28/E del 2016 (paragrafo 2.2), chiarisce che, data l'ampia formulazione della lettera f-bis), tra i servizi integrativi connessi a quelli di educazione e di istruzione è ricompreso anche il "servizio di trasporto scolastico".

In successivi interventi di prassi (circolare n. 7/E del 4 marzo 2017), l'Agenzia delle Entrate ha definito l'ambito oggettivo delle spese connesse alla frequenza scolastica, per le quali spetta la detrazione nella misura del 19% ai sensi dell'art. 15, comma 1, lett. e-bis) del TUIR.

Tra le spese ammesse alla detrazione rientrano le tasse (a titolo di iscrizione e di frequenza) e i contributi obbligatori, nonché i contributi volontari e le erogazioni



liberali deliberati dagli istituti scolastici o dai loro organi e sostenuti per la frequenza scolastica.

Si precisa, inoltre, che sono escluse dalla detrazione “*le spese relative al servizio di trasporto scolastico, anche se fornito per sopperire ad un servizio pubblico di linea inadeguato per il collegamento abitazione-scuola*”, in quanto “*consentire la detraibilità delle spese di scuola bus risulterebbe discriminatorio rispetto a chi, avvalendosi dei mezzi pubblici, non avrebbe diritto ad alcuna agevolazione*”.

Le due pronunce di prassi hanno, forse immotivatamente, ingenerato confusione tra gli operatori. Sono pertanto auspicabili chiarimenti sulle spese per il servizio di trasporto scolastico che possono essere ammesse al regime di non imponibilità di cui alla lettera f-bis) dell'art.51 del TUIR nel caso di loro rimborso alla generalità o a categorie di dipendenti.

In particolare, si chiede se possano essere ricompresi nella lettera f-bis) il rimborso delle seguenti voci:

- a) servizi di trasporto organizzati dalla scuola (direttamente o affidati a soggetti terzi), nonché i costi per la fruizione della rete di trasporto pubblico locale (es. abbonamenti speciali studenti).
- b) viaggi-studio all'estero per i figli dei dipendenti, non inclusi nell'attività formativa della scuola superiore frequentata

Con riguardo alla prima ipotesi si ritiene che l'ambito applicativo delle norme di favore per i benefit di cui alla lettera f-bis) dell'art. 51 del TUIR sia più ampio rispetto a quello previsto per le detrazioni delle spese scolastiche di cui all'art. 15 del TUIR, commentate dalla recente circolare n. 7/E.

Infatti, come precisato nella circolare n. 28/E del 2016 dalla stessa Agenzia delle Entrate, la lettera f-bis) costituisce una sottocategoria dei c.d. oneri di utilità sociale erogabili alla generalità o a categorie di dipendenti per particolari finalità (educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto), di cui alla lettera f) del TUIR, con la sostanziale differenza di ammettere il rimborso monetario delle spese sostenute dai lavoratori.

Merita segnalare che le erogazioni di benefit per finalità didattiche, di cui alla lettera f), hanno una portata più ampia rispetto alle voci agevolabili di cui alla lettera e-bis) dell'art. 15 del TUIR, ricomprendendo anche le attività non incluse in un percorso formativo ufficiale (es. corsi di lingua, di informatica, di teatro, ecc..).

Con l'inserimento della voce “servizi integrativi”, nella lettera f-bis), operato con la Legge di stabilità 2016, si è voluto estendere la platea dei benefit rimborsabili dal datore di lavoro a tutti i costi sostenuti dal lavoratore dipendente per la formazione ed educazione dei propri familiari (es. rimborso dell'abbonamento a “tariffa studenti”).

Delimitare l'ambito applicativo della misura esclusivamente alle spese di trasporto scolastico non di linea organizzato dai Comuni (es. scuola bus per asili nido) ne ridurrebbe fortemente la portata agevolativa, in contrasto con le finalità del legislatore di voler superare le rigidità interpretative esistenti nella precedente formulazione della lettera f-bis.

Con riguardo alla seconda ipotesi, invece, si ritiene che le spese sostenute per i viaggi-studio all'estero possano essere ricondotti nella nozione di borse di studio,



fornita in passati interventi di prassi (circolare n. 238/e del 2000, risoluzione n. 378/E del 2007), con la quale è stato precisato che rientrano nella lettera f-bis) le erogazioni di somme corrisposte al dipendente per assegni, premi di merito e sussidi per fini di studio.

In questa ottica risulterebbero agevolabili anche le spese sostenute per viaggi di studio svolti fuori dal contesto delle attività organizzate dall'istituto scolastico frequentato.

Resterebbe fermo l'obbligo in capo al dipendente di fornire al datore di lavoro la documentazione comprovante la spesa complessiva del viaggio studio effettuato dal dipendente.

5. Lavoratori impatriati

5.1. Requisiti richiesti ai soggetti di cui alla legge n. 238/2010

L'art. 16, comma 2 del DLgs n. 147/2015 estende i benefici fiscali previsti dal regime speciale dei lavoratori impatriati anche ai soggetti destinatari della legge n. 238/2010.

Tali agevolazioni rispondono, però, a finalità differenti: la prima misura, infatti, ha l'obiettivo di attrarre in Italia lavoratori stranieri di talento, mentre la seconda misura mira a favorire il rientro dei lavoratori italiani "trasferiti" all'estero per svolgere un'esperienza di lavoro o di studio.

Ciò comporta che l'ambito applicativo delle due misure non è perfettamente sovrapponibile con conseguenti dubbi in merito alle modalità di estensione del regime dei lavoratori impatriati ai soggetti destinatari della legge n. 238/2010.

Con riguardo ai profili soggettivi, si chiede di confermare che per i lavoratori "impatriati" provenienti dall'Unione europea non è più richiesta la condizione di avere risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia, prima di aver svolto la propria esperienza di lavoro o di studio all'estero.

Tale soluzione interpretativa risulterebbe confermata dalla lettura del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 26 maggio 2016, che individua le categorie di soggetti di cui alla legge n. 238/2010 ai quali è esteso il regime dei lavoratori impatriati.

Nel merito, tale provvedimento precisa esclusivamente che sono ammessi a tale regime i cittadini dell'Unione Europea che abbiano continuativamente, per almeno ventiquattro mesi in Italia, prima di aver svolto la propria esperienza di lavoro o di studio all'estero, senza prevedere il requisito della preventiva permanenza nel territorio italiano.

5.2. Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

L'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 14/E del 4 maggio 2012 (paragrafo 1.3), in sede di commento della legge n. 238/2010, aveva chiarito che poiché la misura faceva riferimento ai redditi di lavoro dipendente dovevano ritenersi inclusi nel suo ambito applicativo anche "i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente".



Infatti, per tale categoria reddituale si applicano le medesime regole previste per i lavoratori dipendenti in forza del rinvio contenuto nell'articolo 52, comma 1, del TUIR.

Si chiede se la soluzione interpretativa fornita nella circolare n. 14/E del 2012 possa ritenersi confermata anche con riguardo al regime dei lavoratori impatriati.

5.3. Redditi dei lavoratori dipendenti "impatriati" prodotti all'Estero

Si chiede di chiarire se l'abbattimento forfetario della base imponibile previsto per i lavoratori dipendenti "impatriati" operi esclusivamente sul reddito prodotto in Italia, con conseguente esclusione dell'eventuale reddito prestatato all'estero, ovvero se debba applicarsi anche all'eventuale porzione di reddito prodotto al di fuori del territorio dello Stato.

Un'interpretazione restrittiva, volta a riconoscere la detassazione solo alla quota di reddito prestatato in Italia, risulterebbe incoerente con la finalità del regime dei lavoratori impatriati. Tale misura, infatti, è volta a favorire la capacità delle imprese italiane di attrarre talenti esteri, attraverso una fiscalità di vantaggio, in grado di dare un contributo rilevante alla produttività aziendale.

Proprio in considerazione delle funzioni direttive spesso assunte dai lavoratori "impatriati" può ben verificarsi che tali lavoratori debbano eseguire trasferte di lavoro o essere distaccati per brevi periodi presso sedi estere dell'impresa residente o presso società appartenenti al medesimo gruppo.

In coerenza con le finalità della norma si ritiene che il beneficio fiscale debba essere riconosciuto anche ai redditi connessi alle prestazioni di lavoro all'estero svolte da tali soggetti, posto che comunque la spettanza dell'agevolazione sarebbe comunque subordinata alla condizione che la residenza fiscale del lavoratore permanga nel territorio italiano per la maggior parte del periodo di imposta.

5.4. Trasferimento della residenza fiscale in Italia

Il regime agevolativo di cui all'art. 16 del D.lgs. n. 147/2015 è subordinato al trasferimento della residenza fiscale da parte del lavoratore nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del TUIR.

Tuttavia vi potrebbero essere dei casi in cui il soggetto rientrato in Italia abbia ommesso, al momento del primo trasferimento all'estero (es. per motivi di studio), di procedere alla cancellazione dall'AIRE.

L'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 14/E del 4 maggio 2012, con riferimento alla legge n. 238/2010, aveva precisato che ciò che rileva, ai fini dell'agevolazione, è che il soggetto interessato abbia effettivamente svolto attività di lavoro o studio all'estero, come dimostrato per mezzo di idonei giustificativi (ad esempio, contratto di lavoro, certificato di laurea o corso post-laurea, visti di ingresso e uscita, contratti di locazione di immobili).

Si chiede di confermare che il chiarimento interpretativo fornito nella circolare n. 14/E del 2012 debba ritenersi valido anche con riguardo al regime dei lavoratori impatriati.

5.5. Adempimenti richiesti per la fruizione del regime dei lavoratori impatriati



Si chiede di precisare quale siano gli oneri documentali richiesti ai lavoratori impatriati ai fini della domanda, da presentare al datore di lavoro, per il riconoscimento dei benefici fiscali di cui all'art. 16 del D.lgs. n. 147/2015.