

CIRCOLARE N. 6 DEL 3 MARZO 2017

IMPOSIZIONE DIRETTA

Imposte sui redditi – Certificazione Unica 2017

ABSTRACT

I sostituti d'imposta devono trasmettere il modello Certificazione Unica 2017 all'Agenzia delle entrate entro il 7 marzo 2017 per poi rilasciarlo a lavoratori dipendenti, autonomi e titolari di redditi diversi, entro il 31 marzo 2017. Con questa circolare Vi segnaliamo le principali novità normative incidenti sulla compilazione del modello.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 gennaio 2017**Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 9 febbraio 2017**

INDICE

Termini e forme di rilascio della certificazione unica	p. 4
Le principali novità normative che hanno inciso sul modello	p. 5

Termini e forme di rilascio della certificazione unica

Con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 gennaio 2017 ¹ è stato approvato, con le relative istruzioni, lo schema di Certificazione Unica 2017 che i sostituti d'imposta devono trasmettere telematicamente all'Agenzia delle entrate entro il 7 marzo 2017 e rilasciare entro il 31 marzo dello stesso anno ai titolari di redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e di redditi diversi².

La prima novità della Certificazione Unica 2017 riguarda, dunque, il differimento dal 28 febbraio al 31 marzo del termine di consegna del modello al sostituto, così come previsto dall'art. 7-*quater*, comma 14, del decreto legge n. 193 del 22 ottobre 2016, convertito con modificazioni dalla legge n. 225 del 1° dicembre 2016³. Risulta, invece, invariata rispetto all'anno precedente la scadenza stabilita per la trasmissione telematica all'Agenzia delle entrate.

Ricordiamo che la Certificazione Unica 2017 deve essere rilasciata in duplice esemplare in forma cartacea oppure, in base alle precisazioni contenute nelle istruzioni per il datore di lavoro⁴, mediante strumenti elettronici. Qualora si scelga tale seconda modalità, al dipendente dovrà comunque essere garantita la possibilità di conseguire la disponibilità della certificazione e di materializzarla per i successivi adempimenti. La modalità di consegna mediante strumenti elettronici potrà, dunque, essere utilizzata solo nei confronti di quanti siano dotati degli strumenti necessari per ricevere e stampare la certificazione rilasciata per via elettronica: va, comunque, esclusa nelle ipotesi in cui il sostituto sia tenuto a rilasciare agli eredi la certificazione relativa al dipendente deceduto oppure quando il dipendente abbia cessato il rapporto di lavoro. Grava sul sostituto l'onere di accertarsi che ciascun dipendente si trovi nelle condizioni di ricevere in via elettronica la certificazione, provvedendo diversamente alla consegna di tale certificazione in forma cartacea.

In presenza di più certificazioni legittimamente rilasciate per il medesimo periodo d'imposta allo stesso soggetto, il sostituto d'imposta dovrà conguagliare, nell'ultima Certificazione Unica rilasciata, tutti i redditi riferiti ai precedenti rapporti di lavoro. Come

¹ Pubblicato sul sito dell'Agenzia delle Entrate ai sensi dell'art. 1, comma 361, della legge 24 dicembre 2007, n. 244 e successivamente modificato dal provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 9 febbraio 2017.

² Si tratta, in particolare, dei redditi previsti dall'art. 67, comma 1, del TUIR.

³ La nuova scadenza trova applicazione a decorrere dall'anno 2017, con riferimento alle certificazioni riguardanti il periodo d'imposta 2016 (cfr.: art. 7-*quater*, comma 15, del citato decreto legge n. 193 del 2016).

⁴ Si veda anche la risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 145/E del 21 dicembre 2006.

ricordano le istruzioni al modello, in questo caso i dati relativi alle somme e ai valori assoggettati a tassazione sulla base degli scaglioni di reddito e delle relative aliquote nonché quelli relativi agli emolumenti arretrati di lavoro dipendente, dovranno essere indicati con riferimento all'ultima Certificazione Unica rilasciata, mentre dovrà essere fornita distinta indicazione dei dati relativi alle indennità di fine rapporto utilizzando una pluralità di moduli.

Le principali novità normative che hanno inciso sul modello

Rispetto alla versione dello scorso anno, le principali novità della Certificazione Unica 2017 si ricollegano alla stabilizzazione del regime agevolativo previsto per i premi di risultato e alla modifica del regime di *welfare* aziendale disposti dalla legge di Stabilità 2016⁵. La compilazione del nuovo modello, inoltre, risente dell'introduzione, disposta dal c.d. decreto Internazionalizzazione, di un regime fiscale di favore per i redditi prodotti da soggetti dotati di particolari competenze che trasferiscono la propria residenza in Italia (i c.d. "impatriati")⁶.

Per quanto riguarda la **disciplina agevolativa dei premi di risultato**⁷, la legge di Stabilità per il 2016 ha reso permanente il regime di favore riservato agli elementi retributivi premiali, che in precedenza era previsto a titolo temporaneo. In particolare, tale legge ha previsto che gli emolumenti retributivi premiali dei lavoratori dipendenti privati⁸ siano assoggettati – fatta salva l'ipotesi di espressa rinuncia da parte dei lavoratori – a un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali regionali e comunali, pari al 10 per cento.

Il suddetto regime agevolativo si applica alla duplice condizione che: a) gli emolumenti retributivi siano di ammontare variabile e la loro corresponsione sia legata a incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione, misurabili e verificabili; b) le somme e i valori suddetti siano corrisposti in esecuzione di contratti collettivi territoriali o aziendali stipulati dalle associazioni sindacali comparativamente più rappresentative sul piano nazionale o di contratti collettivi aziendali stipulati dalle rappresentanze sindacali aziendali delle suddette associazioni ovvero dalla rappresentanza sindacale

⁵ Si veda l'art. 1, commi 182-191, della legge n. 208 del 28 dicembre 2015.

⁶ Si tratta del regime agevolativo previsto dall'art. 16 decreto legislativo n. 147 del 2015.

⁷ Sulla quale rinviamo alla nostra circolare n. 24 del 2016.

⁸ Nonché le somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa.

unitaria. Per il 2016, l'importo massimo del premio agevolabile è stato fissato in 2.000 euro annui, incrementabili fino a un massimo di 2.500 euro per le imprese che coinvolgono pariteticamente i lavoratori nell'organizzazione del lavoro⁹; la soglia massima del reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno precedente, che i lavoratori devono rispettare per accedere al beneficio, è stata invece fissata in 50.000 euro.

Ricordiamo che la principale novità introdotta dalla legge di Stabilità 2016 rispetto alle precedenti versioni della disciplina agevolativa del premio di risultato consiste nella possibilità, per il lavoratore, di “convertire”, in tutto o in parte, il premio monetario fiscalmente agevolato in beni e servizi di *welfare* totalmente detassati ai sensi dell'art. 51, commi 2 e 3, del TUIR¹⁰.

Per recepire le suddette novità legislative, il modello di Certificazione unica 2017 ha previsto una specifica sezione dedicata ai premi di risultato agevolabili e ai *benefit* fruiti in sostituzione di questi. Riguardo alle suddette somme, le istruzioni al modello precisano che nei punti 571 e 577 deve essere riportato: il codice 1 nel caso in cui il limite massimo agevolabile previsto sia di 2.000 euro annui lordi; il codice 2 nel caso in cui il limite massimo agevolabile previsto sia di 2.500 euro annui lordi. Nei punti 572 e 578 occorre riportare l'ammontare del premio di risultato per il quale è prevista l'applicazione dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali nella misura del 10 per cento, mentre nei punti 573 e 579 l'ammontare del premio di risultato che il sostituito ha “convertito” in *benefit* detassati.

Nel caso in cui il lavoratore abbia scelto la tassazione sostitutiva del premio di risultato, la somma di quanto riportato nei punti 572, 573, 578 e 579 non deve essere superiore a 2.000 euro o 2.500 euro coerentemente con quanto indicato nei punti 571 e 577.

Nei punti 574 e 580 deve essere riportata l'imposta sostitutiva del 10 per cento operata sull'importo indicato ai punti 572 e 578. Nei punti 575 e 581 occorre indicare l'importo delle imposte sostitutive non operate per effetto delle disposizioni emanate a seguito di eventi eccezionali, già compreso nell'importo indicato ai punti 574 e 580. Qualora il

⁹ A partire dal 1° gennaio 2017, la legge n. 232 del 2016 ha innalzato i limiti dell'ammontare massimo agevolabile ed esteso la platea dei possibili beneficiari dell'agevolazione. In particolare, l'ammontare del premio agevolabile è stato elevato, rispettivamente, a 3.000 euro e a 4.000 euro (lordi) per le imprese che coinvolgono pariteticamente i lavoratori; inoltre è stata innalzata a 80.000 euro (rispetto ai 50.000 precedentemente previsti) la soglia di reddito di lavoro dipendente che i lavoratori devono rispettare per poter accedere al beneficio.

¹⁰ Si veda l'art. 1, comma 184, della legge 208 del 2015 (cfr. anche la nostra citata circolare n. 24 del 2016)

sostituto abbia assoggettato a tassazione ordinaria l'importo di premi non eccedenti i 2000 euro o 2500 euro, tale importo oltre ad essere riportato nel punto 1 della certificazione, dovrà essere indicato anche nei punti 576 e 582. Nel caso in cui il sostituto abbia scelto la tassazione ordinaria del premio di risultato, secondo quanto riportato nelle istruzioni, la somma di quanto riportato nei punti 573, 576, 579 e 582 non deve essere superiore a 2.000 euro o 2.500 euro coerentemente con quanto indicato nei punti 571 e 577.

Le istruzioni al modello ricordano che nei punti da 583 a 591 devono essere specificati i dati relativi ai premi di risultato erogati da altri soggetti. Nei punti 583 e 584, in particolare, devono essere riportate le somme relative ai premi di risultato erogate da altri soggetti e assoggettate a una tassazione diversa rispetto a quella operata dai precedenti sostituti d'imposta. In particolare, nel punto 583 deve essere indicato l'importo delle somme relative ai premi di risultato già assoggettato dal precedente sostituto ad imposta sostitutiva e che, in sede di conguaglio, si è provveduto ad assoggettare a tassazione ordinaria. Nel punto 584, invece, occorre riportare l'importo delle somme relative ai premi di risultato già assoggettato dal precedente sostituto a tassazione ordinaria e che, in sede di conguaglio, si è provveduto ad assoggettare a imposta sostitutiva e nel punto 585 il codice fiscale del precedente sostituto che ha corrisposto il reddito. Le istruzioni prescrivono che nel caso in cui le somme in oggetto siano state assoggettate dal precedente sostituto a tassazione ordinaria e in sede di conguaglio vengano per l'intero ammontare assoggettate a imposta sostitutiva, dovranno essere compilati i punti 585 (codice fiscale del precedente sostituto) e 591 (somme erogate dal precedente sostituto assoggettate a tassazione ordinaria).

Le istruzioni precisano altresì che i premi di risultato devono essere assoggettati fino al limite di 2.000 euro o di 2.500 euro a un'unica modalità di tassazione anche qualora il sostituto sia tenuto a conguagliare somme erogate da altri soggetti. In particolare, le istruzioni stabiliscono che *“Nel caso in cui la somma dei premi di risultato con codice 2 sia superiore o uguale a 2.000 euro, in quanto il sostituto ha provveduto ad un coinvolgimento paritetico dei lavoratori nell'organizzazione del lavoro (limite elevabile a 2.500 euro), devono essere compilati i soli punti da 571 a 576. In presenza di somme erogate per premi di risultato codificate sia con il codice 1 che con il codice 2, se la somma dei premi con il codice 2 è inferiore a 2.000 euro devono essere compilati i punti da 571 a 582 riportando per ciascun codice il relativo importo di premio erogato. In tal caso il limite massimo agevolabile è pari a 2000 euro”*.

La Certificazione Unica 2017 recepisce anche la **nuova disciplina del welfare aziendale** introdotta dalla legge di Stabilità 2016¹¹ attraverso le modifiche apportate all'art. 51, comma 2, del TUIR che, in deroga al generale principio di onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente, esclude dal concorso al reddito di lavoro un'ampia serie di beni e servizi erogati al lavoratore e ai suoi familiari dal datore di lavoro o da terzi¹².

In particolare, il modello recepisce la riscrittura delle lettere f-bis) e f-ter) del comma 2 dell'art. 51 del TUIR. La nuova formulazione della lett. f-bis) agevola *“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'art. 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”*. Rispetto alla previgente formulazione, relativamente alle spese di istruzione l'esclusione da imposizione viene riconosciuta non solo alle somme erogate ma anche ai servizi e alle prestazioni direttamente messi a disposizione dal datore di lavoro¹³.

La legge di Stabilità 2016, inoltre, ha introdotto nel secondo comma dell'art. 51 del TUIR la nuova lett. f-ter), che riguarda specificamente l'assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti del lavoratore. Tale disposizione prevede l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente di *“...somme e ...prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti indicati nell'art. 12”*¹⁴.

¹¹ Si veda art. 1, comma 190, della legge n. 208 del 28 dicembre 2015.

¹² Come ampiamente illustrato nella nostra citata circolare n. 24 del 2016.

¹³ I “servizi” e le “prestazioni”, ricordiamo, erano stati inseriti dall'art. 3, comma 6-bis, del decreto legge n. 16 del 2 marzo 2012, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 44 del 26 aprile 2012.

¹⁴ Sebbene non rilevi ai fini della compilazione del modello, ricordiamo che la legge di Stabilità 2016 ha introdotto un'altra importante novità in tema di *welfare* aziendale riguardo ai c.d. oneri di utilità sociale disciplinati dalla lettera f) del comma 2 dell'art. 51 del TUIR, cioè a quelle opere e quei servizi, riconosciuti dal datore di lavoro alla generalità o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'art. 12 del TUIR, che rispondono a *“finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto”* e che non concorrono, per espressa previsione normativa, a formare il reddito di lavoro dipendente. Come ampiamente illustrato nella nostra circolare n. 24 del 2016, rispetto alla previgente disciplina, le suddette opere e i suddetti servizi risultano attualmente sempre esclusi dal concorso al reddito del lavoratore, sia se erogati su decisione unilaterale e liberale del datore, sia se erogati sulla base di un obbligo assunto dal datore di lavoro per contratto, accordo o regolamento aziendale. Per completezza, segnaliamo altresì che la legge di Bilancio 2017 ha ulteriormente modificato il regime di *welfare* aziendale, dettando specifiche norme sul trattamento fiscale di determinati beni e servizi percepiti o goduti dal dipendente in sostituzione dei premi di produttività agevolabili. In particolare, è stata esclusa l'applicabilità dei limiti previsti dall'art. 51

Per recepire le suddette novità, il modello ha previsto un'apposita sezione dedicata ai *"Rimborsi di beni e servizi non soggetti a tassazione – Art. 51 TUIR"*. Le istruzioni al modello prescrivono che tale sezione deve essere compilata riportando i dati relativi ai rimborsi di determinati oneri effettuati dal datore di lavoro, sia del settore pubblico che privato, in applicazione dell'art. 51, comma 2, lett. f-bis) e f-ter), del TUIR, indipendentemente dalla compilazione della sezione "somme erogate per premi di risultato". Le istruzioni al modello prevedono che sia riportato nel punto 701 l'anno nel quale è stata sostenuta la spesa rimborsata dal sostituto e nel punto 702 il codice relativo all'onere detraibile rimborsato¹⁵. Nel punto 703, come prescritto dalle istruzioni, deve essere indicato il codice 3 se il rimborso è relativo ai contributi previdenziali e assistenziali versati per gli addetti all'assistenza personale dei familiari anziani o non autosufficienti, mentre nel punto 704 occorre riportare l'ammontare delle somme rimborsate inerenti il codice riportato nel punto 702 o nel punto 703.

La sezione dedicata ai *"Rimborsi di beni e servizi non soggetti a tassazione – Art. 51 TUIR"* dovrà essere compilata più volte nel caso in cui si renda necessario indicare situazioni riferite a più anni, a più tipologie di oneri e a più soggetti intestatari della spesa rimborsata. Le istruzioni al modello prescrivono di riportare nel punto 705 il codice fiscale del soggetto, diverso dal dipendente, al quale si riferisce la spesa rimborsata; se la spesa sia riferita al dipendente stesso, invece, deve essere compilato il successivo punto 706.

Importanti novità hanno riguardato anche la compilazione della parte del Modello riservata ai "Dati fiscali". In particolare, la suddetta sezione risente delle diverse disposizioni agevolative previste per incentivare **il rientro in Italia dei lavoratori dotati di particolari professionalità e competenze**.

del TUIR per i premi di risultato agevolabili convertiti in contributi di previdenza complementare o di assistenza sanitaria oppure in azioni. La legge di Bilancio 2017 ha anche incluso nel *welfare* aziendale i benefit individuati dall'art. 51, comma 4, del TUIR (come ad es. autovetture aziendale, alloggi e prestiti). È stata poi aggiunta la lettera f-quater) al comma 2 dell'art. 51 del TUIR per disporre l'esclusione, dal reddito di lavoro, dei contributi e dei premi versati dal datore a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di gravi patologie o di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana. Si tratta di innovazioni che si rendono applicabili a partire dal 1° gennaio 2017.

¹⁵ Il codice 12, per le spese di istruzione diversa da quella universitaria; il codice 13 per le spese di istruzione universitaria; il codice 15, per le spese sostenute per addetti all'assistenza personale nei casi di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana; il codice 30, per le spese sostenute per servizi di interpretariato dai soggetti ritenuti sordi; il codice 33, per le spese per asili nido.

La compilazione dei punti 1 e 2 del Modello recepisce la disciplina agevolativa per il c.d. rientro dei cervelli prevista, per la prima volta, dall'art. 17 del decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008 nei confronti dei soggetti italiani e stranieri che, dopo aver svolto una comprovata attività di ricerca all'estero, decidessero di trasferirsi in Italia, contribuendo così alla crescita del nostro Paese. Tale disciplina – nella sua originaria formulazione – era rivolta ai docenti e ai ricercatori in possesso di titolo di studio universitario o equiparato, con stabile residenza all'estero, che, avendo svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero per almeno due anni consecutivi presso centri di ricerca (pubblici o privati) o università, entro i cinque anni solari dalla data di entrata in vigore del decreto¹⁶ rientrassero in Italia, acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato. Per i suddetti soggetti, l'agevolazione prevista consisteva nella detassazione del 90 per cento del reddito prodotto in Italia a seguito dello svolgimento dell'attività di ricerca e di docenza ai fini delle imposte sui redditi e nella totale esclusione del suddetto reddito dal concorso alla base imponibile IRAP. L'agevolazione si rendeva applicabile, a partire dal 1° gennaio 2009, nel periodo d'imposta in cui il docente o il ricercatore diveniva fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei due periodi d'imposta successivi a condizione che conservasse la residenza fiscale in Italia.

Il suddetto regime agevolativo era stato poi riproposto dall'art. 44 del decreto legge n. 78 del 2010 e successivamente modificato dall'art. 1, comma 14, della legge di Stabilità 2015¹⁷, con l'effetto di rendere applicabile l'agevolazione ai soggetti aventi i requisiti già indicati dal decreto legge n. 185 del 2008 che, dal 31 maggio 2010¹⁸ al 31 dicembre 2017, avessero trasferito la propria residenza fiscale in Italia per svolgervi la propria attività. La nuova disciplina agevolativa si rendeva applicabile nel periodo d'imposta in cui il docente o il ricercatore fosse divenuto fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei tre periodi d'imposta successivi, sempre che avesse conservato la residenza fiscale in Italia. Rispetto al precedente regime di favore, dunque, erano state estese sia la “finestra” temporale di accesso al regime agevolativo (sette anni e non più cinque) sia la durata dell'agevolazione (tre anni anziché due).

L'art. 1, comma 149, della legge n. 232 dell'11 dicembre 2016 ha ulteriormente modificato la suddetta disciplina agevolativa, rendendola applicabile a tutti i docenti e ricercatori trasferitisi dopo il 31 maggio 2010 per il periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e i tre periodi successivi.

¹⁶ Cioè dal 29 novembre 2008.

¹⁷ Legge n. 190 del 23 dicembre 2014.

¹⁸ Si veda l'art. 56 del decreto legge n. 78 del 2010.

Alla disciplina agevolativa riservata a docenti e ricercatori la legge n. 238 del 30 dicembre 2010 ha affiancato un analogo regime di favore per i cittadini comunitari che, dopo aver studiato, lavorato o conseguito una specializzazione *post lauream* all'estero, decidano di lavorare nel nostro Paese. Tale agevolazione, prorogata dalla legge di stabilità 2016¹⁹ fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017²⁰, riguarda i cittadini comunitari in possesso di un titolo di laurea che hanno risieduto continuativamente per almeno 24 mesi in Italia, che negli ultimi 24 mesi o più hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro o di studio (conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione *post-lauream*) fuori del Paese di origine e che vengono assunti o avviano un'attività di lavoro autonomo o d'impresa in Italia, per trasferirvi entro tre mesi il proprio domicilio e la residenza. Per tali soggetti, i redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e d'impresa concorrono alla formazione della base imponibile nella misura del 20 per cento, per le lavoratrici, e del 30 per cento, per i lavoratori²¹. Ricordiamo che per i lavoratori dipendenti il beneficio è computato dal datore di lavoro in sede di applicazione delle ritenute fiscali previa specifica richiesta scritta entro 3 mesi dalla data di assunzione²².

Alla luce delle ricordate discipline agevolative, nei punti 1 e 2 dovrà essere riportata esclusivamente la quota imponibile dei redditi corrisposti (e quindi, rispettivamente, il 10 per cento dei redditi corrisposti in caso di applicazione della disciplina agevolativa introdotta dal decreto legge n. 185 del 2008 – così come successivamente modificata e integrata – e il 20/30 per cento nel caso di applicazione della disciplina agevolativa prevista dalla legge n. 238 del 2010), mentre nel punto 467 dovrà essere indicato l'ammontare delle somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (e quindi, rispettivamente, il 90 per cento del reddito erogato nel primo caso e l'80 o 70 per cento dell'ammontare corrisposto nel secondo caso). Ove si applichino le suddette disposizioni agevolative occorrerà compilare anche il campo 466, riportando il codice 1 in caso di applicazione dell'agevolazione prevista per i docenti e ricercatori e il codice 2 in caso di applicazione dell'agevolazione introdotta dalla legge n. 238 del 2010. Nell'ipotesi in cui il sostituto non abbia previsto l'abbattimento dell'imponibile, nelle

¹⁹ Si veda l'art. 1, comma 259, della legge n. 208 del 28 dicembre 2015.

²⁰ E utilizzabile dagli aventi diritto in alternativa al regime agevolativo previsto per i soggetti "impatriati" dal decreto legislativo n. 147 del 2015 di seguito più ampiamente illustrato (si veda il comma 4 dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 14 settembre 2015 come modificato dall'art. 1, comma 259, della legge n. 208 del 2015). Il termine per l'esercizio della suddetta opzione, peraltro, è stato prorogato al 30 aprile 2017 dall'art. 3, comma 3-*novies*, del decreto legge n. 244 del 30 dicembre 2016 (c.d. Milleproroghe).

²¹ Si veda l'art. 3 della citata legge n. 238.

²² Si veda l'art. 3, comma 5, della legge n. 238 del 2010 e provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 luglio 2011.

annotazioni (cod. BC in caso di applicazione della disciplina agevolativa prevista dal decreto legge n. 185 del 2008 e codice BM in caso di applicazione della disciplina agevolativa introdotta dalla legge n. 238 del 2010) deve essere indicato l'ammontare di tali somme per consentire al percipiente di fruire dell'agevolazione in sede di dichiarazione dei redditi.

Sempre al fine di incentivare il rientro dei lavoratori all'estero, inoltre, l'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 14 settembre 2015²³ ha previsto un'ulteriore agevolazione per i lavoratori che rivestono ruoli direttivi o che sono in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione e che, non essendo stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti e impegnandosi a permanere in Italia per almeno due anni, trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato. Per questi soggetti la norma prevede che il reddito di lavoro dipendente prodotto concorra alla formazione del reddito complessivo IRPEF nella misura del settanta per cento del suo ammontare. L'attività lavorativa deve essere prestata prevalentemente nel territorio italiano, deve essere svolta 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”*. L'agevolazione si applica a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato e per i quattro periodi d'imposta successivi. Come la disciplina prevista dalla legge n. 238 del 2010, dunque, il regime fiscale di favore previsto dal c.d. decreto “Internazionalizzazione” ha durata temporanea (e dunque trova applicazione per un numero limitato di periodi d'imposta), ma diversamente da quella ha carattere strutturale, in quanto le norme di favore trovano applicazione a chiunque, in possesso dei requisiti posti dalla norma, trasferisca la residenza *“nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del testo unico delle imposte sui redditi...”*.

La legge di Bilancio 2017, ricordiamo, ha reso ancor più appetibile il suddetto regime agevolativo a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° gennaio 2017, estendendo il beneficio della detassazione parziale anche ai lavoratori autonomi²⁴ e innalzando dal trenta al cinquanta per cento l'ammontare del reddito esente da IRPEF²⁵. Per evitare

²³ Come modificato dalla legge di stabilità 2016 (articolo 1, comma 259, della legge n. 208 del 28 dicembre 2015).

²⁴ Si veda l'art. 1, comma 150, lett. a), punto 1), della legge n. 232 dell'11 dicembre 2016.

²⁵ Si veda l'art. 1, comma 150, lett. a), punto 2), della legge n. 232 dell'11 dicembre 2016. La legge di bilancio 2017 (art. 1, comma 151, della legge n. 232 dell'11 dicembre 2016), peraltro, dispone che l'innalzamento al cinquanta per cento della quota di reddito esente da IRPEF si applichi, per i periodi d'imposta dal 2017 al 2020, anche ai lavoratori dipendenti che, nell'anno 2016, abbiano trasferito la

discriminazioni e ampliare il novero dei soggetti beneficiari, inoltre, la stessa legge di Bilancio ha riconosciuto l'agevolazione anche ai cittadini di Stati, diversi da quelli appartenenti all'Unione europea, a condizione che con lo Stato estero sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, e che gli stessi lavoratori siano in possesso di un diploma di laurea e abbiano svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi, ovvero che nel medesimo periodo abbiano svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione *post lauream*.

Per i lavoratori rientranti nelle previsioni dell'art. 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015, come previsto dalle istruzioni al modello, occorre indicare nei punti 1 e 2 solo il 70 per cento dei redditi corrisposti e riportare nel punto 469 l'ammontare delle somme che non hanno concorso a formare il reddito imponibile (30 per cento dell'ammontare erogato), indicando nel punto 468 il codice 5. Nella ipotesi in cui il sostituto non abbia previsto l'abbattimento del 30 per cento dell'imponibile, le istruzioni prescrivono di indicare l'ammontare di tali somme nelle annotazioni (cod. BD) per consentire al percipiente di fruire dell'agevolazione in sede di dichiarazione dei redditi.

Sulla compilazione della sezione Dati anagrafici hanno inciso anche le novità riguardanti i compensi corrisposti ai soci di corporative artigiane e i redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero. Quanto ai **compensi corrisposti ai soci di cooperative artigiane**, inclusi tra i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente dalla legge n. 208 del 2015²⁶, le istruzioni al modello prescrivono di riportare, nel punto 8 della sezione "dati anagrafici relativi al dipendente", il codice Z3 della tabella D posta in appendice alle istruzioni al modello. Riguardo ai **redditi di lavoro dipendente prodotti all'estero**

residenza nel territorio dello Stato (ai sensi dell'articolo 2 del TUIR) e ai soggetti che, nel medesimo anno 2016, abbiano esercitato l'opzione di cui al comma 4 dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 14 settembre 2015 (si veda la nota 20). La lettera b) del comma 150 dell'art. 1 della legge n. 232 del 2016, introducendo il comma 1-bis all'articolo 16, ha chiarito che, ai fini dell'accesso alle agevolazioni, non si applica ai lavoratori autonomi né la condizione secondo cui l'attività lavorativa deve essere svolta in forza di un rapporto di lavoro instaurato con un'impresa residente né quella secondo la quale i lavoratori devono rivestire specifici ruoli direttivi o essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione definiti dalle norme secondarie.

²⁶ L'art. 1, comma 114, della legge n. 208 del 2015 prevede infatti che *"fermo restando il trattamento previdenziale per i soci delle cooperative artigiane che stabiliscono un rapporto di lavoro in forma autonoma ai sensi dell'articolo 1, comma 3, della legge 3 aprile 2001, n. 142, ai fini dell'imposta sul reddito si applica l'articolo 50 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni"*.

e determinati a norma del comma 8-*bis*, dell'art. 51 del TUIR²⁷, le retribuzioni convenzionali da assumere a base di calcolo delle imposte sul reddito da lavoro dipendente per il 2016 sono state fissate dal decreto 25 gennaio 2016 del Ministero del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministero dell'economia e delle finanze. Le istruzioni al modello prescrivono che qualora l'ammontare di cui ai punti 1 o 2 comprenda tali redditi prodotti all'estero, l'ammontare del reddito prodotto in ciascuno Stato estero deve essere distintamente indicato nelle annotazioni (cod. AD). Per i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato, in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto, all'estero in zone di frontiera e in altri Paesi limitrofi da soggetti residenti nel territorio dello Stato, occorre indicare nei suddetti punti i compensi corrisposti al netto della quota esente (euro 7.500,00)²⁸. Come precisato dalle istruzioni al modello, inoltre, nei punti 1 o 2 devono essere indicati i redditi di lavoro prodotti dalle persone fisiche iscritte nei registri anagrafici del Comune di Campione d'Italia per la parte eccedente l'importo di 6.700,00 euro.

Il Direttore Generale

Micossi

²⁷ Si tratta dei redditi prodotti dai lavoratori dipendenti che prestano la propria attività all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e soggiornano all'estero per più di 183 giorni nell'arco di 12 mesi. Tali redditi sono determinati forfetariamente sulla base delle retribuzioni convenzionali definite annualmente con decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali.

²⁸ Si veda l'art. 1, comma 690, legge n. 190 del 23 dicembre 2014.