



Iginio Sorbino
Dottore Commercialista
Revisore Contabile
iginio@studiosorbino.com
<http://www.studiosorbino.com>

Regime di tassazione agevolato per i " Rimpatriati " Nuovi chiarimenti dall' Agenzia delle Entrate

Ai gentili clienti e Loro Sedi

L'ordinamento tributario italiano prevede dei regimi speciali introdotti per attirare risorse umane nel Paese. Tra questi :

- a) il «**regime speciale per lavoratori impatriati**», di cui all'art. 16 del Decreto Internazionalizzazione (D. Lgs. 147/2015) che ha introdotto, a decorrere dal periodo di imposta 2016, una tassazione agevolata dei redditi prodotti dai contribuenti che **trasferiscono la residenza fiscale in Italia** e che si impegnano a risiedervi per **almeno due periodi di imposta**, svolgendo attività lavorativa nel territorio italiano;
- b) Il Decreto Crescita (DL 34/2019 conv. in L. 58/2019) ha apportato delle modifiche normative al regime agevolativo che hanno **ridefinito i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti** per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (ovvero, dal periodo di imposta 2020).

Infine, con successivo Decreto Fiscale (DL 124/2019 conv. in L. 157/2019) il legislatore, nell'intento di superare la disparità di trattamento tra i soggetti che avessero trasferito la residenza fiscale nel territorio dello Stato a decorrere dal 3 luglio 2019 (ovvero dal periodo di imposta 2020) e i soggetti rientrati a decorrere dal 30 aprile 2019, ha esteso anche nei confronti di questi ultimi le maggiori agevolazioni già disposte dal Decreto Crescita nei confronti dei lavoratori che avessero trasferito in Italia la residenza fiscale dal 2020.

L'Agenzia delle Entrate con Circ. AE 28 dicembre 2020 n. 33 ha fornito chiarimenti interpretativi in relazione alle modifiche normative che hanno ridisegnato il perimetro di applicazione del suddetto regime agevolativo a partire dal periodo di imposta 2019, con particolare riferimento:

- ai requisiti soggettivi ed oggettivi per accedere all'agevolazione,
- ai presupposti per accedere all'ulteriore quinquennio agevolabile,
- alle modifiche normative concernenti il requisito dell'iscrizione all'anagrafe degli Italiani residenti all'estero (c.d. AIRE) per fruire dell'agevolazione fiscale de qua.

Requisiti

Per poter accedere al regime agevolato in parola, è necessario rispettare alcuni requisiti:

1. Requisiti soggettivi
2. Requisiti oggettivi

Requisiti soggettivi

Il regime agevolato si applica, ai sensi dell'art. 16, c. 1, al "lavoratore" che:

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

Ancora, sono destinatari del beneficio fiscale in esame, i cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale che:

- a) siano in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto «continuativamente» un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, ovvero
- b) abbiano svolto «continuativamente» un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una 1«specializzazione post lauream».

In questo caso non è indicato espressamente un periodo minimo di residenza estera; tuttavia, come chiarito con la RIS. AE 6 luglio 2018 n. 51/E, considerato che comunque sia previsto un periodo minimo di lavoro all'estero di due anni, l'Agenzia delle Entrate ritiene che anche per detti soggetti, la residenza all'estero per almeno due periodi d'imposta costituisca il periodo minimo sufficiente ad integrare il requisito della non residenza nel territorio dello Stato e a consentire l'accesso al regime agevolativo.

I soggetti indicati possono accedere all'agevolazione a condizione che trasferiscano la residenza fiscale in Italia e si impegnino a permanervi per almeno due anni a pena di decadenza.

Il regime speciale ha **carattere temporaneo** e risulta applicabile per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia e per i quattro periodi di imposta successivi.

In ultimo l'Agenzia delle Entrate segnala che l'art. 16, c. 5-quater, inserito dall'art. 5, c. 1, lett. d) del Decreto Crescita, ha esteso la platea dei beneficiari del regime speciale per lavoratori impatriati anche **agli sportivi professionisti**.

Al riguardo, su parere conforme del Ministero dell'Economia e delle finanze - Dipartimento delle Finanze (Registro Ufficiale prot. 324497 del 9 ottobre 2020), l'Agenzia delle Entrate chiarisce che a tali soggetti non può essere, tuttavia, riconosciuto il regime agevolato finché non sarà adottato il relativo D.P.C.M..

Requisiti soggettivi

La normativa prevede che siano agevolabili i seguenti redditi prodotti nel territorio dello Stato:

1. redditi di lavoro dipendente e assimilati;
2. redditi di lavoro autonomo, che derivano dall'esercizio di arti e professioni di cui all'art. 53 del TUIR, svolte sia in forma individuale che associata (per esempio, nella forma dell'associazione professionale).

A seguito delle modifiche introdotte dal Decreto Crescita, il regime speciale «si applica anche ai redditi d'impresa prodotti dai soggetti che avviano un'attività d'impresa in Italia a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019».



Cosa si intende per redditi d'impresa L'Agenzia delle Entrate chiarisce che, dal momento che la previsione normativa fa riferimento ai soli redditi di impresa «prodotti» dai soggetti indicati, **non siano oggetto di agevolazione** i redditi prodotti dalle società di persone commerciali e imputati per trasparenza direttamente a ciascun socio, in proporzione alla propria quota di possesso ai sensi dell'art. 5 del TUIR.

Parimenti è **escluso** dal regime agevolato il reddito di impresa prodotto dalle società a responsabilità limitata a «ristretta base proprietaria» i cui soci sono esclusivamente persone fisiche, ai sensi dell'art. 116 del TUIR.

Ne consegue che il reddito di impresa agevolabile è **unicamente quello dell'imprenditore individuale**, poiché prodotto dalla persona fisica mediante l'esercizio della propria attività lavorativa in regime di impresa.

L'Agenzia ritiene inoltre che, tenendo conto del tenore letterale della norma, in presenza del collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia e l'inizio di un'attività lavorativa (per la quale è prevista una tassazione agevolata dei redditi prodotti in Italia), possono essere oggetto di agevolazione anche gli **ulteriori redditi** derivanti da attività lavorative intraprese in periodi di imposta successivi al rientro (ma comunque entro il quinquennio agevolabile, nel rispetto dei limiti temporali di applicazione dell'agevolazione).

Non rileva quindi la circostanza che una delle attività che produce redditi agevolabili sia stata avviata successivamente al trasferimento della residenza, rispetto a quella esercitata al momento dell'impatrio.



Esempio

Supponiamo che un soggetto trasferisca la residenza fiscale in Italia nel 2020, iniziando nel suddetto periodo di imposta un'attività di lavoro autonomo. Se nel 2023 decide di iniziare a produrre anche redditi di impresa, potrà fruire del regime agevolato, in presenza di tutti i requisiti previsti dalla norma, fino al periodo di imposta 2024 compreso, usufruendo della detassazione dei redditi di lavoro autonomo e dei redditi di impresa, indipendentemente dalla circostanza che l'attività produttiva di reddito di impresa sia stata avviata in un periodo di imposta successivo a quello del trasferimento della residenza fiscale in Italia.



Nota bene

Divieto di interpello

L'accesso al regime agevolato non è subordinato alla presentazione, da parte del contribuente, di istanza di interpello ai sensi dello Statuto dei diritti del contribuente. La circolare evidenzia inoltre che è parimenti preclusa la possibilità di presentare istanza di interpello, laddove le questioni poste riguardino **la sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale**, nonché la verifica dei requisiti necessari ai fini dell'accesso al regime speciale in esame, posto che tali verifiche implicano valutazioni di fatto non esperibili in sede di interpello.

Come precisato nella Circ. AE 1 aprile 2016 n. 9/E, infatti, il legislatore ha inteso escludere dall'area dell'interpello tutte quelle ipotesi caratterizzate "da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dall'amministrazione finanziaria ma solo in sede di accertamento; si tratta, in altre parole, di tutte quelle fattispecie in cui rileva il mero appuramento del fatto (cd. accertamenti di fatto)".

Misura, durata ed ambito territoriale

Misura

I redditi agevolabili concorrono alla formazione dell'imponibile complessivo **nella misura del 30 per cento**.

Rispetto alla normativa previgente, la percentuale di esenzione del reddito prodotto è stata innalzata dal 50 al 70 per cento.

Inizialmente (nella versione in vigore dal 1° maggio 2019) il legislatore aveva previsto la decorrenza delle modifiche a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto, successivamente ha invece inteso estendere le maggiori agevolazioni già disposte nei confronti dei lavoratori che trasferiscono la residenza nel Paese dal periodo di imposta 2020, anche nei confronti dei lavoratori rientrati in Italia a partire dal 30 aprile 2019 i quali in assenza, avrebbero comunque

goduto dell'agevolazione in parola ma nella versione meno favorevole (detassazione del 50% e non del 70% del reddito prodotto in Italia).

In tal modo è stata corretta una evidente **disparità di trattamento** tra i soggetti che sarebbero rientrati dal 2020 e quelli già rientrati a decorrere dal 30 aprile 2019.

Precisamente, in presenza dei requisiti e delle condizioni previste dalla normativa in commento, i contribuenti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia a partire dal 30 aprile 2019 possono beneficiare del regime agevolativo in questione, secondo le disposizioni in vigore dal 1° maggio 2019:

- a partire dal periodo di imposta 2019, laddove abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia a partire dal 30 aprile ed entro il 2 luglio 2019 (con detassazione del reddito nella misura del 50 per cento per tutto il quinquennio);

ovvero

- dal periodo di imposta 2020, laddove abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia a decorrere dal 3 luglio 2019 (con detassazione del reddito nella misura del 70 per cento per tutto il quinquennio).

Tale normativa può essere applicata anche ai redditi di impresa prodotti dagli imprenditori impatriati, a partire dal periodo di imposta 2019, dai soggetti identificati dai commi 1 e 2 dell'art. 16 che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono la residenza fiscale nel territorio dello Stato.

L'Agenzia delle Entrate ritiene inoltre, che la misura di detassazione del reddito deve essere applicata uniformemente per l'intero arco temporale e, dunque, la richiamata percentuale di detassazione dei redditi agevolati deve essere applicata in maniera costante per i cinque periodi di imposta di riferimento.

Ne consegue che, se il contribuente usufruiva del regime di detassazione del reddito nella misura del 50 per cento (in quanto, ad esempio, rientrato fiscalmente in Italia nel periodo di imposta 2018), non può usufruire del maggior regime di vantaggio (detassazione del 70 per cento) per i residui periodi di imposta del quinquennio agevolabile.

Durata

Il legislatore ha disposto **un'estensione temporale** del beneficio fiscale ad ulteriori cinque periodi di imposta, con tassazione nella misura del 50 per cento del reddito imponibile, in presenza di specifici requisiti quali, alternativamente:

- **l'aver almeno un figlio minorenne o a carico**, anche in affidato preadottivo;

oppure

- **l'acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale** in Italia direttamente da parte del lavoratore oppure da parte del coniuge, del convivente o dei figli, anche in comproprietà.



l'acquisto dell'unità immobiliare deve realizzarsi «successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento».

La percentuale di tassazione dei redditi agevolabili prodotti nel territorio dello Stato negli ulteriori cinque periodi d'imposta si riduce al 10 per cento se il soggetto ha almeno tre figli minorenni o a carico.

Inoltre : l'ampliamento dei periodi d'imposta agevolabili, non sono tra loro cumulabili, tenendo conto del tenore letterale della norma infatti le locuzioni «anche nel caso in cui» e «in entrambi i casi (...) negli ulteriori cinque periodi d'imposta», devono essere intese nel senso che le condizioni richieste dal legislatore siano tra loro alternative e non concorrenti.

Pertanto, l'ampliamento del regime agevolativo è limitato solo ad ulteriori cinque periodi d'imposta, indipendentemente dalla sussistenza di una o più condizioni previste dalla norma. Ne consegue che, la detassazione del reddito è fruibile su un arco temporale massimo di dieci periodi di imposta (cinque più cinque).

In riferimento alla **presenza figli a carico**, la circolare chiarisce che l'estensione del beneficio temporale in presenza di almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo, è riconosciuta sia qualora il figlio minorenne e/o a carico (ovvero in affido preadottivo) sia nato prima del trasferimento in Italia, sia successivamente, a condizione che tale presupposto sussista entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione. **La circostanza che, successivamente al rientro, i figli diventino maggiorenni (ovvero fiscalmente non più a carico), non determina la perdita dei benefici fiscali.**

L'agenzia ritiene che l'impatriato abbia diritto all'agevolazione anche nell'ipotesi in cui i figli minorenni o a carico non siano residenti nel territorio dello Stato al momento del rientro, a condizione che gli stessi trasferiscano la residenza fiscale in Italia entro il primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione da parte del genitore, poiché la ratio della norma è volta, tra l'altro, a far radicare in Italia gli impatriati, contrastando al contempo il calo demografico.

In riferimento **all'acquisto unità immobiliare** la circolare chiarisce che l'estensione temporale dell'agevolazione è riconosciuta in tutti i casi in cui l'impatriato acquisti un'unità immobiliare di tipo residenziale nel territorio dello Stato nei dodici mesi precedenti al rientro. Il concetto di anno deve essere inteso secondo il calendario comune, ossia come periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell'anno e fino al giorno antecedente dell'anno successivo.

L'avverbio «successivamente» deve essere interpretato nel senso che l'acquisto dell'unità immobiliare di tipo residenziale al rientro possa essere effettuato entro (e non oltre) i primi cinque periodi di imposta di fruizione del regime e permanere per tutto il periodo agevolato.



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

L'Agenzia ritiene inoltre che l'ulteriore quinquennio agevolabile possa essere riconosciuto a condizione che l'intera proprietà, da intendersi come nuovo immobile acquistato nella misura del 100 per cento sin dalla stipula dell'atto, sia acquisita direttamente dal lavoratore a titolo oneroso, richiedendo la ratio dell'agevolazione un comportamento attivo da parte del contribuente intenzionato a radicare la propria residenza nel territorio dello Stato.

Nella ipotesi, invece, in cui l'unità immobiliare sia acquistata dal coniuge, dal convivente o dai figli dell'impatriato, l'acquisto potrà essere effettuato anche in comproprietà con l'impatriato.



la sottoscrizione di un preliminare di compravendita non è sufficiente ad integrare il presupposto per l'estensione del regime agevolato in quanto lo stesso produce, unicamente, effetti obbligatori in capo alle parti, che si impegnano a stipulare in un secondo momento un contratto definitivo, senza produrre l'effetto traslativo tipico della compravendita.

Ad esempio, non spetta l'estensione dell'agevolazione nella seguente ipotesi:

- trasferimento della residenza fiscale in Italia nel 2020;
- preliminare di acquisto stipulato nel dicembre 2024;
- stipula atto di compravendita nel febbraio 2025.

Ambito territoriale

La normativa prevede inoltre una riduzione della percentuale di reddito imponibile al 10 per cento per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: **Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia.**

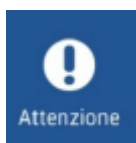
In tal caso l'Agenzia chiarisce che deve farsi riferimento alla nozione civilistica di "residenza", ovvero al luogo in cui la persona ha la dimora abituale, che coincide con il luogo dove il soggetto normalmente abita (per un periodo di tempo superiore ai 183 giorni, 184 in caso di anno bisestile). Precisamente, la nozione civilistica di residenza consiste in una situazione di fatto che presuppone l'esistenza di un

duplice requisito, oggettivo e soggettivo, ovvero la permanenza in un determinato luogo e l'intenzione di abitarvi in modo stabile.

L'abitudine della dimora permane anche se il soggetto lavora al di fuori del Comune di residenza, purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali.

Ne consegue che, nell'ipotesi in cui l'impatriato fissi la residenza in una delle suddette Regioni, avrà diritto alla detassazione dei redditi agevolabili nella misura del 90 per cento, anche qualora svolga l'attività lavorativa in un Comune diverso da quello di residenza.

Resta inteso che la suddetta condizione deve verificarsi a partire dal periodo di imposta in cui il contribuente trasferisce la residenza dall'estero in una delle suddette Regioni e permanere per tutto il periodo di fruizione dell'agevolazione.



Per accedere al regime speciale, la norma agevolativa presuppone che il contribuente non sia stato residente in Italia per due periodi di imposta precedenti il rientro e si impegni a permanervi per almeno due anni, a pena di decadenza.

Coloro che non risultano iscritti all'AIRE (o che vi risultano iscritti per un periodo inferiore a quello richiesto dall'articolo 16) possono comprovare il periodo di residenza all'estero sulla base delle Convenzioni contro le doppie imposizioni al fine di evitare che restino esclusi dall'agevolazione i contribuenti che, pur avendo effettivamente trasferito la propria residenza all'estero, non abbiano provveduto a cancellarsi dall'anagrafe nazionale della popolazione residente o vi abbiano provveduto tardivamente.

Modalità di fruizione dell'agevolazione

Le modalità di fruizione varieranno a seconda del tipo di contribuente.

Lavoratore dipendente

in questo caso il lavoratore dipendente dovrà presentare una richiesta scritta al datore di lavoro, il quale applicherà il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta. Nelle ipotesi in cui il datore di lavoro non abbia potuto riconoscere

l'agevolazione, il contribuente può fruirne, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi;

Lavoratore autonomo

in questo caso i lavoratori autonomi potranno accedere al regime fiscale agevolato direttamente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi o, in alternativa, fruirne in sede di applicazione della ritenuta d'acconto operata dal

committente sui compensi percepiti. Il professionista dovrà comunicare il regime agevolato al

committente affinché, all'atto del pagamento del corrispettivo, operi la ritenuta del 20 per cento sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile.



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

Sono considerate però valide le dichiarazioni **presentate entro novanta giorni** dalla scadenza del termine, salva l'applicazione delle sanzioni amministrative per il ritardo (c.d. "dichiarazioni tardive").

Trattandosi di un regime opzionale, L'agenzia delle Entrate evidenzia che è **preclusa la possibilità di presentare una dichiarazione dei redditi c.d. "integrativa a favore"** oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza ordinaria.

Viene precisato, infine, che nelle ipotesi in cui i termini di presentazione risultino scaduti, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fruire del regime in esame per i restanti periodi di imposta del quinquennio agevolabile, con le modalità su esposte, applicando il regime in base alle disposizioni in vigore nel periodo di imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia.

*Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.
Cordiali saluti*