

Risposta n. 594/2021

OGGETTO: Articolo 1, comma 50, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 - Opzione per l'estensione per un ulteriore quinquennio della fruizione del regime speciale per lavoratori impatriati - Controesodati

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante*, cittadino italiano, dichiara:

- di essere stato iscritto all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) dal 15 marzo 2013 al 1° marzo 2014;
- di avere fruito, dall'anno d'imposta 2014, degli incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia, di cui alla legge 30 dicembre 2010, n. 238;
- che nel 2017 ha esercitato l'opzione per aderire al regime speciale per lavoratori impatriati ai sensi dell'articolo 16, comma 4, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

Ciò posto, l'*Istante* chiede chiarimenti in ordine alla possibilità di potere accedere all'opzione prevista dall'articolo 1, comma 50, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, al fine di fruire del regime speciale per lavoratori impatriati, ai sensi

dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015, per ulteriori cinque periodi d'imposta. In particolare, chiede chiarimenti in merito l'iscrizione obbligatoria all'AIRE, alla fruizione dell'opzione da parte di cittadini di Stati membri dell'Unione europea, da parte dei c.d. "*controesodati*" di cui alla legge n. 238 del 2010, nonché sulla sussistenza di particolari cause di decadenza connesse alla mancata residenza in Italia successiva all'esercizio dell'opzione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di essere in possesso dei requisiti per fruire dell'estensione del beneficio di cui all'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 per ulteriori cinque periodi di imposta

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5, comma 1, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 (convertito nella legge 28 giugno 2019, n. 58, di seguito decreto Crescita) ha modificato alcuni dei requisiti soggettivi ed oggettivi, incrementato le percentuali di abbattimento dell'imponibile fiscale dei redditi agevolabili e previsto, al verificarsi di determinate condizioni, l'estensione per un ulteriore quinquennio del periodo agevolabile. Con riferimento a tali modifiche, applicabili ai soggetti che trasferiscono la residenza fiscale nel territorio dello Stato a decorrere dal 30 aprile 2019, sono stati forniti chiarimenti interpretativi con circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020.

In particolare, la predetta circolare ha chiarito che con l'articolo 16, comma 3-*bis* del decreto legislativo n. 147 del 2015 come inserito dall'articolo 5, comma 1, lettera c), decreto Crescita, il legislatore ha introdotto 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'averne almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affido 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. Tale ultima ipotesi 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.

Successivamente l'articolo 1, comma 50, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (Legge di Bilancio 2021) ha inserito nel detto articolo 5 del decreto Crescita, il comma 2-*bis*, al fine di consentire l'applicazione della misura di cui al comma 1, lett. c) (estensione per un ulteriore quinquennio della fruizione del regime speciale per lavoratori impatriati), anche a coloro *«che siano stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o che siano cittadini di Stati membri dell'Unione europea, che hanno già trasferito la residenza prima dell'anno 2020 e che alla data del 31 dicembre 2019 risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147»*.

La richiamata norma della Legge di Bilancio 2021 ha stabilito che possono fruirne, mediante l'esercizio di un'apposita opzione, le persone fisiche che:

a) durante la loro permanenza all'estero sono state iscritte all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) ovvero sono cittadini di Stati membri dell'Unione Europea;

b) hanno trasferito la residenza fiscale in Italia prima del 2020;

c) già beneficiavano del regime speciale per i lavoratori impatriati alla data del 31 dicembre 2019.

L'opzione si perfeziona con il pagamento di un importo pari:

a) al 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo

agevolabili prodotti nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se al momento di esercizio della stessa il lavoratore soddisfa, alternativamente, specifici requisiti: ha almeno un figlio minorenni (anche in affidamento preadottivo) ovvero è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia dopo il trasferimento, nei dodici mesi precedenti o entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio aggiuntivo fruito, senza applicazione di sanzioni;

b) al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo agevolabili prodotti nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se in tale momento il lavoratore ha almeno tre figli minorenni (anche in affidamento preadottivo) e diventa proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia dopo il trasferimento, nei dodici mesi precedenti o entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'Opzione, pena - anche in tal caso - la restituzione del beneficio, senza applicazione di alcuna sanzione.

In entrambi i casi, *«l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà»*.

Le modalità di esercizio dell'opzione in esame sono state individuate con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021, prot. n. 60353, in cui viene indicato che il versamento delle dette somme deve avvenire in unica soluzione mediante versamento con modello F24, senza la possibilità di avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, utilizzando i codici tributo "1860" - "Importo dovuto (10 per cento) per l'adesione al regime agevolato di cui all'articolo 5, co. 2-bis, lett. a), del DL n. 34 del 2019"- e "1861"- "Importo dovuto (5 per cento) per l'adesione al regime agevolato di cui all'articolo 5, co. 2-bis, lett. b), del DL n. 34 del 2019"-, istituiti con Risoluzione n. 27/E del 15 aprile 2021, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione di cui all'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015.

I soggetti per i quali, il primo periodo di fruizione dell'agevolazione si è concluso il 31 dicembre 2020, effettuano il versamento entro il 30 agosto 2021 (180 giorni dalla data di pubblicazione del provvedimento). I termini per i versamenti che scadono di sabato o in un giorno festivo sono prorogati al primo giorno feriale successivo.

Per i lavoratori dipendenti, a condizione che mantengano la residenza fiscale in Italia, la fruizione della opzione in argomento può avvenire, come per la fruizione del regime speciale per lavoratori impatriati, mediante la presentazione di una richiesta scritta al datore di lavoro, nel termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione. Il datore di lavoro opera le ritenute sul 50 per cento o limitatamente al 10 per cento delle somme e valori imponibili di cui all'articolo 51 del TUIR, nel caso di lavoratori che, al momento dell'opzione, abbiano comunicato di essere in possesso dei requisiti e di soddisfare le condizioni per l'applicazione delle rispettive misure di detassazione del reddito di lavoro dipendente e assimilati.

I soggetti che esercitano un'attività di lavoro autonomo comunicano l'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale hanno effettuato il versamento degli importi del 10 o del 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo agevolabili prodotti nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione. Il professionista deve mantenere la residenza fiscale in Italia per continuare a fruire, mediante l'esercizio dell'opzione in argomento, del regime agevolato per ulteriori cinque periodi d'imposta.

Tenuto conto di quanto previsto dalla normativa, l'opzione in commento non può essere esercitata:

- a) dai soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019, in quanto l'articolo 5, comma 2-*bis*, del decreto Crescita fa riferimento ai «*soggetti diversi da quelli indicati nel comma 2*» del medesimo decreto;
- b) dagli sportivi professionisti titolari dei rapporti di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91 (cfr. articolo 5, comma 2-*quater*, decreto Crescita).

Per effetto della lettura congiunta della disposizione che consente l'esercizio dell'opzione soltanto ai soggetti «*che hanno già trasferito la residenza prima dell'anno 2020*» e di quella che preclude tale possibilità a coloro che si sono trasferiti a decorrere dal 30 aprile 2019, l'applicazione dell'articolo 1, comma 50, della legge di bilancio 2021 risulta, di fatto, riservata a coloro che hanno acquisito la residenza fiscale italiana prima del 30 aprile 2019 (sempreché al 31 dicembre 2019 risultino beneficiari del regime agevolato).

L'articolo 5, comma 2-*bis*, del decreto Crescita non contiene alcuna limitazione soggettiva all'esercizio dell'opzione da parte dei soggetti (cd. "*Controesodati*") che sono rientrati in Italia usufruendo degli incentivi fiscali di cui alla legge 30 dicembre 2010, n. 238. Sotto questo profilo, infatti, la norma non contiene limitazioni per le persone fisiche che abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia prima del 30 aprile 2019 e che alla data del 31 dicembre 2019 già beneficiavano del regime speciale per lavoratori impatriati.

Sul punto, si rileva che i *Controesodati* che hanno esercitato l'opzione di cui all'articolo 16, comma 4, del decreto legislativo. n. 147 del 2015 sono diventati a tutti gli effetti beneficiari del regime agevolativo. In particolare, come già notato, l'esercizio dell'opzione risulta precluso:

a) ai soggetti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019 (cfr. articolo 5, comma 2-*bis*, del decreto Crescita, che fa riferimento ai «*soggetti diversi da quelli indicati nel comma 2*» del medesimo decreto);

b) agli sportivi professionisti titolari di rapporti di cui alla legge n. 91 del 1981 (cfr. articolo 5, comma 2-*quater*, del decreto Crescita).

Nessuna esclusione è stata, invece, prevista con riferimento ai soggetti che si sono avvalsi della facoltà di cui all'articolo 16, comma 4, del d.l.gs. n. 147 del 2015 e che, alla data del 31 dicembre 2019, erano beneficiari del regime speciale.

Ciò considerato, su parere conforme del Ministero dell'Economia e delle finanze - Dipartimento delle Finanze (Registro Ufficiale prot. n. 107594 del 30 aprile 2021), si

ritiene che l'opzione in argomento possa essere esercitata anche dai soggetti (cd. "*Controesodati*") che sono rientrati in Italia usufruendo degli incentivi fiscali di cui alla legge 30 dicembre 2010, n. 238, e che poi, essendosi avvalsi della facoltà ammessa dall'articolo 16, comma 4, del decreto legislativo n. 147 del 2015, dal 2016 o dal 2017 e fino al 2020 hanno beneficiato del regime speciale per lavoratori impatriati nella versione antecedente a quella risultante dalle modifiche apportate dal decreto Crescita. Analogamente, per i soggetti che avendo i requisiti di cui all'articolo 2, comma 1, della citata legge n. 238 del 2010, hanno fruito del regime impatriati *ante* decreto Crescita avvalendosi dello stesso comma 4 dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015.

Si rileva, inoltre, che l'articolo 1, comma 50, della legge di Bilancio 2021 restringe la platea dei potenziale fruitori dell'opzione. Infatti, benché beneficiari al 31 dicembre 2019 del regime speciale per lavoratori impatriati, sono in ogni caso esclusi dalla possibilità di esercizio dell'opzione:

- a) coloro che non sono stati iscritti all'AIRE;
- b) i cittadini extra-comunitari anche se beneficiari del regime speciale per lavoratori impatriati.

Con riferimento al punto a), va precisato che:

- l'iscrizione all'AIRE non era un requisito di accesso agli incentivi per i *Controesodati* dalla legge n. 238 del 2010, né era un requisito per esercitare l'opzione di cui all'articolo 16, comma 4, del d.lgs. n. 147 del 2015;

- con riferimento al regime speciale per lavoratori impatriati, la formulazione precedente al decreto Crescita, come interpretata da questa Agenzia nella circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, richiedeva l'iscrizione all'AIRE; tuttavia l'omessa iscrizione all'AIRE è stata "sanata" per effetto delle modifiche apportate dall'articolo 5, comma 1, lett. d) del d.l. n. 34 del 2019 (che ha introdotto il comma 5-*ter* nell'articolo 16 del decreto legislativo, n. 147 del 2015).

Alla luce di quanto precede, si ritiene che i *Controesodati*, iscritti all'AIRE, che

al 31 dicembre 2019 beneficiavano del regime speciale per lavoratori impatriati, possano esercitare l'opzione *ex* articolo 1, comma 50, della legge n. 176 del 2020 e, quindi, accedere alla misura di cui all'articolo 5, comma 2-*bis*, del decreto Crescita.

L'estensione temporale della fruizione del regime speciale, tuttavia, non può essere applicata ai *Constroesodati* che, pur avendo esercitato l'opzione *ex* articolo 16, comma 4, del decreto legislativo n. 147 del 2015, svolgono un'attività che comporta la produzione di reddito d'impresa nel territorio dello Stato. Ciò stante l'espressa previsione del comma 50 in commento che l'opzione in esso prevista si perfeziona con un versamento del 10 o del 5 per cento «*dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia*».

In conclusione, risultano esclusi dalla possibilità di esercitare l'opzione di cui all'articolo 1, comma 50, della legge di Bilancio 2021:

- 1) gli sportivi professionisti;
- 2) coloro che si sono trasferiti in Italia a partire dal 30 aprile 2019;
- 3) i cittadini italiani, rientrati alla data 29 aprile 2019, non iscritti all'AIRE;
- 4) i cittadini extra-comunitari.

Con riferimento al caso di specie, *Istante*, nel presupposto che soddisfi i requisiti di cui alla lettera a) dell'articolo 5, comma 2-*bis*, del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34: avere almeno un figlio minore o a carico, anche in affidato preadottivo o, alternativamente, essere diventato proprietario di un'unità immobiliare di tipo residenziale dopo il trasferimento nel territorio dello Stato, nei dodici mesi precedenti o nei diciotto mesi successivi l'esercizio dell'opzione, non oggetto di verifica in questa sede, potrà beneficiare del regime speciale per lavoratori impatriati per ulteriori cinque periodi d'imposta a decorrere dalla conclusione del primo periodo di fruizione dell'agevolazione. Resta inteso che *Istante* deve mantenere la residenza fiscale in Italia per continuare a fruire, mediante l'esercizio dell'opzione in argomento, del regime agevolato per gli ulteriori cinque periodi d'imposta.

Si rammenta altresì che la verifica della sussistenza dei presupposti per stabilire

l'effettiva residenza fiscale di un soggetto riguarda elementi di fatto che, come precisato con circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, non possono essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

LA DIRETTRICE CENTRALE

(firmato digitalmente)