

Aggiornamenti di prassi e normativi riguardanti il 'regime degli impatriati'

Family Office and Private Client 15 gennaio 2021



Uffici

Milano

Via Vittor Pisani 31, 20124
T: +39 02 676441

Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131
T: +39 071 2916378

Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131
T: +39 051 4392711

Firenze

Viale Niccolò Machiavelli 29, 50125
T: +39 055 261961

Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121
T: +39 010 5702225

Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122
T: +39 081 662617

Padova

Piazza Salvemini 2, 35131
T: +39 049 8239611

Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124
T: +39 075 5734518

Pescara

P.zza Duca D'Aosta 31, 65121
T: +39 085 4210479

Roma

Via Curtatone 3, 00185
T: +39 06 809631

Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123
T: +39 011 883166

Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138
T: +39 045 8114111

Nel presente documento saranno brevemente ripercorsi i contenuti della Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 33/E del 28 dicembre del 2020, con la quale sono stati forniti alcuni chiarimenti aventi ad oggetto il 'regime degli impatriati' di cui all'art. 16 del D.Lgs n. 147 del 2015 (di seguito 'l'Art. 16').

Saranno inoltre riepilogate le recenti modifiche normative al predetto regime, apportate dall'art. 1, comma 50 della Legge n. 178 del 2020 (Legge di Bilancio 2021).

Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 33/E del 28 dicembre 2020

1. Sportivi professionisti

Ai sensi del comma 5-*quater* dell'Art. 16, gli 'sportivi professionisti'⁽¹⁾ che rientrano nell'ambito di applicazione del 'regime degli impatriati' possono beneficiare di una detassazione della base imponibile (riconducibile ai redditi prodotti nell'esercizio dell'attività sportiva da essi svolta in Italia) nella misura del 50% per 5 periodi di imposta.

In base al comma 5-*quinqües* dell'Art. 16 il regime agevolativo di cui sopra è fruibile su opzione e comporta il versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile da destinare a favore dei settori giovanili mediante una specifica procedura la cui attuazione è rimessa ad un apposito decreto del Presidente del Consiglio dei ministri, ad oggi non ancora emanato.

A tal proposito l'Agenzia delle Entrate, uniformandosi ad un precedente parere reso dal Ministero dell'Economia e delle finanze⁽²⁾, ha rilevato che, fintantoché il citato decreto del Presidente del Consiglio dei ministri non sarà emanato, gli 'sportivi professionisti' non potranno beneficiare del regime agevolato previsto dal comma 5-*quater* dell'Art. 16.

Aderendo all'impostazione dell'Agenzia ne deriverebbe pertanto ad esempio che, i datori di lavoro degli sportivi che hanno determinato l'ammontare delle ritenute applicabili a questi ultimi facendo affidamento alle agevolazioni di cui al predetto comma 5-*quater* dell'Art. 16, si ritrovino, in solido con i propri dipendenti, a dover integrare i versamenti, con il rischio di essere potenzialmente soggetti a sanzioni tributarie.

(1) Ossia coloro i cui rapporti sono disciplinati dalla Legge n. 91 del 1981.

(2) Dipartimento delle Finanze, Registro Ufficiale, prot. 324497 del 9 ottobre 2020.

2. Lavoratori che hanno trasferito la residenza in Italia prima del 30 aprile 2019

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, la misura di detassazione del reddito prevista dal 'regime degli impatriati' deve essere applicata in maniera costante per i cinque periodi di imposta di riferimento.

Pertanto, in linea con quanto sopra, i lavoratori che hanno trasferito la propria residenza in Italia prima del 30 aprile 2019 non possono beneficiare della detassazione del 70%, ma per tutto il quinquennio agevolabile possono fruire della detassazione dei redditi agevolati nel limite del 50% degli stessi.

3. Lavoratori che hanno trasferito la residenza in Italia tra il 30 aprile 2019 e il 2 luglio 2019

A seguito delle modifiche al 'regime degli impatriati' apportate dal Decreto Legge n. 34 del 2019 ('Decreto Crescita'), la detassazione della base imponibile di cui possono fruire i lavoratori (ad eccezione degli 'sportivi professionisti') che rientrano nell'ambito di applicazione di tale regime è stata innalzata dal 50% al 70%⁽³⁾.

In base alla versione originaria dell'art. 5, comma 2 del 'Decreto Crescita' le modifiche in parola trovavano applicazione per i soggetti che acquisivano la residenza fiscale in Italia a partire dal periodo di imposta 2020, ossia nei confronti dei soggetti che si fossero trasferiti in Italia a decorrere dal 3 luglio 2019.

Il predetto art. 5, comma 2 del 'Decreto Crescita' è stato tuttavia modificato dall'art. 13-ter del Decreto Legge n. 124 del 2019 ('Decreto Fiscale') con il risultato che in base alla normativa attualmente in vigore, le modifiche apportate dal Decreto Crescita (ivi incluso l'innalzamento della percentuale di detassazione della base imponibile dal 50% al 70%) si rendono applicabili anche ai soggetti che abbiano trasferito la residenza in Italia a partire dal 30 aprile 2019.

Dalla lettura del comma 2 dell'art. 13-ter del 'Decreto Fiscale' si ricava tuttavia che i soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia tra il 30 aprile 2019 e il 2 luglio 2019, possano beneficiare delle modifiche apportate dal 'Decreto Crescita' sino ad esaurimento delle risorse di un 'Fondo controesodo', con dotazione di Euro 3 milioni dal 2020, i cui criteri di accesso devono essere stabiliti da un apposito decreto del Ministero dell'economia e delle finanze, ad oggi non ancora emanato.

In merito a quanto sopra, l'Agenzia delle Entrate, in linea con quanto già rilevato da un precedente parere reso dal Ministero dell'Economia e delle finanze⁽⁴⁾, ha osservato che, nelle more dell'emanazione del predetto decreto, deve ritenersi che i soggetti che abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia dal 30 aprile 2019 al 2 luglio 2019, possano avvalersi dell'agevolazione nella minore misura del 50%.

(3) 90% in taluni casi. A tal proposito si veda il successivo paragrafo n. 8.

(4) Si veda la nota n. 1.

4. Lavoratori che avviano un'attività di impresa in Italia

Per effetto delle modifiche apportate dal Decreto Crescita, il 'regime degli impatriati' si rende applicabile anche ai soggetti che, in presenza dei requisiti richiesti, avviano un'attività di impresa in Italia.

A questo riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il reddito di impresa agevolabile è unicamente quello dell'imprenditore individuale, non potendo fruire della detassazione i redditi prodotti dalle società di persone commerciali e imputati per trasparenza direttamente a ciascun socio, nonché i redditi di impresa prodotti dalle società a responsabilità limitata a ristretta base proprietaria i cui soci sono esclusivamente persone fisiche, ai sensi dell'art. 116 del TUIR.

5. Esercizio di più attività lavorative in Italia

La Circolare n. 33/E del 2020 ha rilevato che possono beneficiare delle agevolazioni di cui al regime in esame, anche i redditi derivanti da attività di lavoro esercitate contemporaneamente al momento dell'impatrio o da attività aggiuntive intraprese in momenti successivi all'impatrio. Ciò tuttavia a condizione che sussista un collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia e l'inizio dell'attività lavorativa per la quale è prevista una tassazione agevolata dei redditi prodotti in Italia⁽⁵⁾.

Ad esempio, un soggetto che abbia trasferito la residenza fiscale in Italia nel 2020, iniziando nel suddetto periodo di imposta un'attività di lavoro autonomo, e che nel 2023 cominci 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 (sempreché sia soddisfatto il predetto collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia e l'inizio dell'attività lavorativa per la quale è prevista una tassazione agevolata).

6. Figli a carico

Ai sensi del comma 3-bis dell'Art. 16, i benefici fiscali connessi al regime degli impatriati trovano applicazione per ulteriori cinque periodi di imposta, tra gli altri, ai lavoratori con almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affido preadottivo.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che l'estensione dell'agevolazione per ulteriori cinque anni trovi applicazione sia qualora il figlio minorenni 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.

(5) Con riferimento al collegamento tra il trasferimento della residenza fiscale in Italia e lo svolgimento dell'attività lavorativa nel territorio dello Stato, la circolare n. 33/E del 2020 rimanda a quanto precedentemente chiarito al paragrafo 3.1, Parte II della circolare n. 17/E del 23 maggio 2017.

Inoltre, secondo l'Agenzia delle Entrate, l'estensione in esame spetta 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.

Da ultimo l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che, la circostanza per cui successivamente al rientro in Italia i figli diventino maggiorenni (ovvero fiscalmente non più a carico), non determina la perdita dei benefici fiscali di cui all'Art. 16, relativamente all'ulteriore quinquennio.

7. Acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia

Ai sensi del comma 3-bis dell'Art. 16, i benefici fiscali connessi al 'regime degli impatriati' trovano applicazione per ulteriori 5 periodi di imposta, tra gli altri, ai lavoratori che diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento⁽⁶⁾.

Con riferimento a tale fattispecie l'Agenzia ha, *inter alia*, precisato che:

- nel caso in cui l'acquisto dell'immobile sia successivo al trasferimento in Italia, l'acquisto dell'unità immobiliare di tipo residenziale può essere effettuato entro (e non oltre) i primi 5 periodi di imposta di fruizione del regime e deve permanere per tutto il periodo agevolato⁽⁷⁾;
- 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;
- il requisito dell'acquisto di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia non è integrato se l'acquisto riguarda la sola nuda proprietà o il solo diritto di usufrutto;
- il requisito dell'acquisto di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia sussiste solo nel caso di acquisti a titolo oneroso.

(6) In merito al significato dell'espressione '12 mesi precedenti', l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che occorre fare riferimento al concetto di anno secondo il calendario comune, inteso come periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell'anno e fino al giorno antecedente dell'anno successivo.

(7) A tal riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la sottoscrizione di un preliminare di compravendita non è sufficiente ad integrare il presupposto per l'estensione del regime agevolato.

8. Trasferimento della residenza in una delle regioni del centro e sud Italia

Per effetto delle modifiche apportate dal Decreto Crescita, la detassazione del reddito per i lavoratori impatriati è pari al 90% se quest'ultimi trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia⁽⁸⁾.

In relazione a tale circostanza, l'Agenzia ha specificato che:

- al fine di determinare la residenza del lavoratore, occorre fare riferimento alla nozione civilistica di residenza, ossia al luogo in cui la persona ha la dimora abituale, che coincide con il luogo dove il soggetto normalmente abita;
- 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;
- al fine di fruire della detassazione del reddito in misura pari al 90%, la residenza in una delle regioni di cui sopra deve verificarsi a partire dal periodo di imposta in cui il contribuente trasferisce la residenza dall'estero e deve permanere per tutto il periodo di fruizione dell'agevolazione.

9. Iscrizione all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE)

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, nonostante il primo periodo del comma 5-ter dell'Art. 16 si riferisca ai soli cittadini italiani trasferiti in Italia a decorrere dal periodo di imposta successivo al 2019, esso si renda applicabile anche ai cittadini italiani che abbiano trasferito la residenza in Italia entro il periodo di imposta 2019.

A mente della disposizione in oggetto, ai cittadini italiani non iscritti all'AIRE che abbiano trasferito la residenza in Italia è consentito di accedere ai benefici fiscali di cui al 'regime degli impatriati' purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi nei due periodi di imposta precedenti il trasferimento.

L'Agenzia delle Entrate ha altresì precisato che, nonostante l'assenza di un'espressa previsione normativa a riguardo, 'il regime degli impatriati' sia fruibile anche dal cittadino straniero non cancellatosi dall'anagrafe nazionale della popolazione residente in Italia, che sia in grado di comprovare di aver avuto effettivamente la residenza all'estero sulla base delle disposizioni contenute nelle Convenzioni per evitare le doppie imposizioni nei periodi di imposta in cui era formalmente residente in Italia.

(8) Si noti che l'esenzione al 90% non è applicabile agli 'sportivi professionisti' (i cui rapporti sono disciplinati dalla Legge n. 91 del 1981) nei confronti dei quali la detassazione trova sempre applicazione in misura pari al 50% del reddito agevolato.

10. Modalità di fruizione del 'regime degli impatriati'

L'Agenzia delle Entrate ha rammentato che la detassazione dei redditi spettante ai lavoratori impatriati può essere applicata dal datore di lavoro, in caso di lavoratori dipendenti, o dal committente in caso di lavoratori autonomi.

Alternativamente è consentito sia ai lavoratori dipendenti che ai lavoratori autonomi fruire del beneficio direttamente nella dichiarazione dei redditi, a condizione che quest'ultima sia trasmessa nei termini ordinari o al più con un ritardo non superiore a 90 giorni.

Trascorso il suddetto periodo, non è più possibile indicare il reddito agevolabile in misura ridotta. A detta dell'Agenzia delle Entrate, configurandosi il 'regime degli impatriati' quale regime opzionale, è infatti preclusa la possibilità di presentare una dichiarazione dei redditi 'integrativa a favore' oltre il termine di novanta giorni dalla scadenza ordinaria.

In tali casi resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fruire del regime in esame per i restanti periodi di imposta del quinquennio agevolabile.

11. Contribuenti che rientrano a seguito di distacco all'estero

La normativa di riferimento che disciplina 'il regime degli impatriati' non prende in esame il caso dei contribuenti che rientrano in Italia a seguito di distacco all'estero.

A tal proposito, l'Agenzia delle Entrate, richiamando la risoluzione n. 76/E del 5 ottobre 2018, ha sostanzialmente ribadito che nei casi in cui il rientro in Italia dei lavoratori in distacco all'estero non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco ma sia determinato da altri elementi funzionali alla ratio della norma agevolativa, i lavoratori possano accedere (se in presenza dei requisiti) all'agevolazione in esame.

12. Datore di lavoro non residente

L'Agenzia delle Entrate ha rilevato che, a differenza della disciplina precedentemente in vigore, la normativa attualmente vigente non richiede, al fine di fruire le agevolazioni, che l'impatriato svolga la propria attività lavorativa 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 controllino la medesima, ne siano controllate o siano controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

Ne discende pertanto che in presenza di tutti i requisiti previsti dalla normativa di riferimento, possono accedere all'agevolazione anche i soggetti che vengano a svolgere in Italia attività di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero, o i cui committenti (in caso di lavoro autonomo o di impresa) siano stranieri (non residenti).

13. Emolumenti variabili percepiti nel periodo di imposta di acquisizione della residenza fiscale in Italia, riferibili a periodi di imposta in cui il lavoratore impatriato era residente all'estero.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che gli emolumenti in parola non rientrano tra i redditi agevolabili indipendentemente dal luogo in cui la prestazione lavorativa è stata resa nei periodi di imposta antecedenti il rimpatrio.

14. Bonus maturato nell'ultimo anno di fruizione del regime agevolato degli impatriati ma percepito in annualità successive

In merito alla fattispecie in oggetto, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che, essendo le remunerazioni percepite sotto forma di bonus riconducibili alla categoria dei redditi di lavoro dipendente, di cui all'art. 49 del D.P.R. n. 917 del 1986 (TUIR), esse sono tassate secondo il principio di cassa.

Pertanto, qualora tali remunerazioni vengano percepite in un periodo di imposta in cui il lavoratore è fuoriuscito dal 'regime degli impatriati', esse concorrono alla formazione del reddito complessivo secondo le regole ordinarie, non potendo beneficiare del predetto regime agevolativo.

15. Le recenti modifiche apportate dalla legge di bilancio 2021

In data 30 dicembre 2020 è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale la legge di bilancio 2021, in vigore dal 1° gennaio 2021 che, tra le altre cose, ha apportato alcune modifiche al 'regime degli impatriati'.

Prima delle modifiche in parola, il 'regime degli impatriati', ordinariamente fruibile per cinque periodi di imposta, poteva essere applicato per ulteriori cinque periodi di imposta nei confronti dei soli lavoratori che trasferivano la propria residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019 e in presenza dei seguenti requisiti (tra loro alternativi):

- almeno un figlio minore o a carico, anche in affidamento preadottivo;
- acquisto di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento (l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà).

In tali casi, per l'ulteriore quinquennio, il reddito imponibile è pari al 50% (anziché pari al 30%).

Inoltre, qualora i lavoratori abbiano almeno tre figli minorenni o a carico (anche in affidamento preadottivo), il reddito imponibile per gli ulteriori 5 anni è solo pari al 10% (con esenzione quindi al 90%)⁽⁹⁾.

(9) Si noti che l'esenzione al 90% non è applicabile agli 'sportivi professionisti' (i cui rapporti sono disciplinati dalla legge n. 91 del 1981) nei confronti dei quali la detassazione trova sempre applicazione in misura pari al 50% del reddito agevolato.

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 50 della Legge di Bilancio 2021, la possibilità di prolungare per ulteriori cinque periodi di imposta la fruibilità del 'regime degli impatriati' è stata estesa, al ricorrere delle condizioni sopra individuate, anche ai lavoratori che (da verificarsi congiuntamente):

- abbiano trasferito la residenza prima del 30 aprile 2019;
- che siano stati iscritti all'AIRE o che siano cittadini di Stati membri dell'Unione Europea;
- al 31 dicembre 2019 beneficiavano del 'regime degli impatriati'.

Al fine di beneficiare dell'estensione quinquennale, il comma 50 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2021 richiede il versamento di un importo alternativamente pari a:

- il 10% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno un figlio minorenni, anche in affidamento preadottivo, o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione in esame, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni (l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà);
- il 5% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno tre figli minorenni, anche in affidamento preadottivo, e diventa o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro 18 mesi dalla data di esercizio dell'opzione in esame, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni (l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà).

Ai sensi dell'art. 1, comma 50 della Legge di Bilancio 2021, le modalità di esercizio dell'opzione di cui sopra saranno definite con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della novella. Le modifiche in oggetto non si applicano agli 'sportivi professionisti' (i cui rapporti sono disciplinati dalla Legge n. 91 del 1981).

Contatti

Studio Associato - Consulenza legale e tributaria

Antonio Deidda

Partner

Family Office and
Private Client

E: adeidda@kpmg.it

T: +39 02 6764 4762

Tomaso de Simone

Partner

Family Office and
Private Client

E: tdesimone@kpmg.it

T: +39 06 8096 3552

kpmg.com/it

kpmg.com/it/socialmedia

kpmg.com/app



Family Office and Private Client News / 15 gennaio 2020

© 2021 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Limited, società di diritto inglese. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi utilizzati su licenza dalle entità indipendenti dell'organizzazione globale KPMG.

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.