

La relazione tra il regime degli impatriati e l'art. 24-bis TUIR, alla luce delle modifiche introdotte nel corso del 2019

Analisi delle disposizioni tributarie introdotte dal Legislatore italiano sul regime degli impatriati confrontate con quanto disposto dall'art. 24-bis TUIR



Francesco Telch

Dottore Commercialista e Revisore Legale dei Conti in Milano
Master in Fiscalità Internazionale,
Business School Sole 24Ore

Il regime tributario degli impatriati è posto a confronto con quanto disposto dall'art. 24-bis TUIR, riguardante la tassazione dei neo-residenti in Italia. Entrambe le norme sono state introdotte dal Legislatore con lo scopo, dichiarato, di incentivare lo sviluppo economico, scientifico e culturale (la motivazione principale è l'attrazione di gettito) e riguarda le persone fisiche che decidono, nel rispetto di determinati requisiti, di trasferire la propria residenza in Italia. Il presente lavoro mira ad evidenziare le agevolazioni fiscali analizzando anche i cambiamenti apportati dal D.L. n. 34/2019, convertito poi in Legge, in vigore dal 1° maggio 2019. Si propone, poi, un breve accenno alle regole che disciplinano le fattispecie di atleti professionisti e di titolari di pensione estera.

I. Introduzione: l'avvento dei regimi agevolati e la loro evoluzione	255
II. Il domicilio e la residenza fiscale: due concetti distinti	255
III. Il regime degli impatriati: la sua evoluzione sino al D.L. n. 34/2019	256
A La modalità di fruizione da parte dei lavoratori dipendenti.....	258
B. La modalità di fruizione da parte dei lavoratori autonomi	258
IV. Le novità di fine 2019	258
V. La relazione tra il regime degli impatriati e l'art. 24-bis TUIR	258
VI. La categoria degli sportivi professionisti e la "penalizzazione" della L. n. 58/2019	259
VII. La nuova disciplina fiscale per i titolari di pensione estera	260
VIII. I chiarimenti dell'Agenzia dell'Entrate	260
IX. Conclusioni	261

I. Introduzione: l'avvento dei regimi agevolati e la loro evoluzione

Negli ultimi anni il Legislatore italiano ha introdotto, all'interno del corpus normativo tributario, una serie di misure agevolative, volte ad attrarre l'ingresso od il rientro di lavoratori nel "Bel Paese". Di particolare rilievo, anche per effetto delle modifiche che hanno subito nel corso dei mesi scorsi, sono le disposizioni riguardanti i cd. lavoratori impatriati^[1], a cui è riconosciuto un regime di tassazione agevolata.

Rientrano in questa fattispecie le persone fisiche lavoratori dipendenti od autonomi, *manager*, lavoratori ad elevata specializzazione e laureati, in possesso di specifici requisiti che trasferiscano la propria residenza fiscale nel territorio dello Stato italiano, dopo essere stati residenti all'estero.

Non rileva la nazionalità, perché possono essere cittadini di Paesi appartenenti all'Unione europea (UE) e non, con la sola eccezione che con gli Stati da cui essi provengono siano in vigore delle convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI) o, in alternativa, un accordo sullo scambio di informazioni (in materia tributaria).

Come si evince, il Legislatore attribuisce, quindi, alla leva fiscale un ruolo fondamentale per rilanciare la competitività dell'Italia.

II. Il domicilio e la residenza fiscale: due concetti distinti

Per comprendere al meglio le suddette disposizioni, lo scrivente ritiene opportuno analizzare due aspetti: (i) il domicilio e (ii) la residenza fiscale. Infatti, i regimi di tassazione agevolata presuppongono il concetto di residenza fiscale, che si rinviene all'interno dell'art. 2, comma 2, del Testo Unico delle Imposte sui redditi (TUIR), il quale svolge la funzione di criterio di collegamento tra un soggetto ed il territorio di uno Stato.

[1] La normativa è stata introdotta dall'art. 16 del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 147/2015, pubblicato in: Gazzetta Ufficiale (G.U.) del 22 settembre 2015, n. 220.

La Legislazione italiana, in maniera simile alla maggior parte degli altri ordinamenti, sottopone a tassazione tutti i redditi posseduti, a livello domestico ed estero, conseguiti dai soggetti residenti; questo in virtù del principio di tassazione del reddito mondiale^[2] (cd. *worldwide taxation*) e, per coloro che non sono considerati residenti ai fini fiscali, solamente i redditi prodotti all'interno del territorio dello Stato, secondo quanto disposto dal principio di territorialità^[3].

Sono considerati residenti nel territorio dello Stato le persone che, per la maggior parte del periodo d'imposta ^[4], alternativamente:

- sono iscritte nell'Anagrafe della Popolazione Residente;
- hanno il domicilio nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 43, comma 1, del Codice civile (c.c.), ovvero, la sede principale dei propri affari ed interessi;
- hanno la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 43, comma 2, c.c., ovvero, il proprio luogo di dimora abituale^[5].

Se si verifica uno dei suddetti requisiti, il contribuente si considera fiscalmente residente per l'intero periodo di imposta (salva diversa previsione contenuta in alcune CDI che prevedono il cd. "frazionamento" del periodo di imposta).

Seppur scarna, nella disposizione sopracitata si rinvergono sia l'elemento oggettivo, che è la permanenza in un dato luogo, sia l'elemento soggettivo, cioè l'intenzionalità di porre stabilmente la propria dimora, che può essere desunta, secondo diverse pronunce della Cassazione, dalle abitudini di vita, dallo svolgimento delle relazioni sociali e dalle attività lavorative^[6].

Accanto al concetto di residenza fiscale, corre in parallelo quello di domicilio fiscale, anche se si tratta di due ambiti distinti.

Come si evince, la residenza fiscale è una nozione di diritto tributario sostanziale, che determina la tassazione della totalità dei redditi del soggetto residente anche se prodotti al di fuori del territorio nazionale.

^[2] CLAUDIO SACCHETTO, L'evoluzione del principio di territorialità e la crisi della tassazione del reddito mondiale nel Paese di residenza, in: *Rivista di Diritto Tributario Internazionale*, vol. 5, n. 2/2001.

^[3] ROBERTO BAGGIO, *Il principio di territorialità ed i limiti alla potestà tributaria*, Milano 2009.

^[4] Si devono distinguere gli anni bisestili, da quelli composti da 365 giorni; per i primi si è considerati residenti se e soltanto se si risiede per almeno 184 giorni, mentre per i secondi è sufficiente essere sul territorio dello Stato per un periodo non inferiore a 183 giorni; ad es. un soggetto che si è trasferito in Italia dopo il 2 luglio 20XX (non bisestile), non può essere considerato fiscalmente residente in quell'esercizio.

^[5] Con la locuzione dimora abituale si fa riferimento ad una situazione di fatto, poiché implica la verifica della presenza effettiva del soggetto nel luogo. È necessaria la permanenza (elemento oggettivo) in un determinato luogo e l'intenzione (elemento soggettivo) di fissare stabilmente la propria dimora, desumibile dalle abitudini di vita e dallo svolgimento delle relazioni sociali (si vedano, in particolare, le Sentenze della Cassazione n. 791/85, n. 961/15).

^[6] Si vedano due sentenze citate nella nota precedente.

Il domicilio fiscale, al contrario, è una nozione di diritto formale volta a ridurre problemi legati alla competenza territoriale, ed è attribuito dal Comune in cui i cittadini sono iscritti nell'anagrafe.

Per coloro che sono residenti all'estero, esso coincide con il luogo in cui il reddito è prodotto^[7].

III. Il regime degli impatriati: la sua evoluzione sino al D.L. n. 34/2019

Il Decreto Legge (D.L.) n. 34/2019 (noto anche come "Decreto Crescita"^[8]), all'art. 5 è intervenuto sul regime degli impatriati apportando numerose semplificazioni, eliminando ogni riferimento all'attività lavorativa espletata, rimodulando i *bonus*, ampliando la platea dei destinatari; la stessa disposizione ha modificato anche la normativa riguardante gli sportivi professionisti^[9]. Per tanto, attualmente, ci sono vantaggi tributari per coloro che si trasferiscono in Italia, in funzione dei livelli reddituali e dell'attività svolta.

Ab origine il regime degli impatriati, di cui all'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015, si sostanziava in un'agevolazione avente carattere temporaneo^[10], per alcune categorie di lavoratori^[11], che trasferivano la propria residenza in Italia, permettendo un'imposizione dei loro redditi da lavoro (di fonte italiana) in misura parziale, pari al 50% dell'intero ammontare, per un arco temporale di cinque esercizi a condizione che:

- a) non fossero stati residenti in Italia, nei cinque periodi di imposta precedenti il trasferimento e si fossero impegnati a permanervi per almeno due anni;
- b) prestassero l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano;
- c) i destinatari rivestissero ruoli direttivi, ovvero fossero in possesso di requisiti di elevata qualificazione;
- d) se titolari di un reddito da lavoro dipendente, svolgessero un'attività presso un'impresa residente, anche in veste di distaccati da impresa estera e rivestire ruoli direttivi o essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione.

Nel corso dei due anni successivi, questa disposizione ha subito modifiche, inizialmente per effetto della Legge (L.) n. 208/2015 (cd. "Legge di stabilità 2016"), poi a causa della L. n. 232/2016 (cd. "Legge di bilancio 2017") e dei D.L. n. 244/2016, n. 50/2017 e n. 148/2017.

^[7] Nell'ipotesi più plausibile in cui il reddito sia prodotto in diverse sedi, il domicilio è eletto nel Comune in cui è stato prodotto il reddito più elevato.

^[8] Formalmente la disposizione è rubricata "Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi".

^[9] Per questa categoria di soggetti si veda, *infra*, cap. VI, appositamente dedicato.

^[10] Per effetto della Legge di Stabilità 2016 a decorrere dall'anno d'imposta 2017 la disciplina è divenuta a carattere strutturale.

^[11] L'art. 16 è composto da più commi, che disciplinano differenti tipologie di soggetti, quali: i *manager* ed i lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione (comma 1), i lavoratori impatriati autonomi (comma 1-bis), gli impatriati in possesso di laurea (comma 2).

Anche l'Agenzia dell'Entrate è intervenuta con alcuni chiarimenti contenuti nella Circolare n. 17 del 23 maggio 2017 e nella Risoluzione n. 51/E del 6 luglio 2018, con le quali sono stati eliminati dubbi interpretativi riguardanti diversi aspetti tra i quali il periodo minimo di residenza fiscale all'estero.

Però, è nel corso del 2019 che sono stati apportati dei cambiamenti significativi, i quali hanno rimodulato la disciplina in questione attraverso:

- 1) il D.L. n. 34/2019;
- 2) la L. n. 58/2019 di conversione del D.L. di cui al punto 1).

Partendo dal presupposto che la previgente formulazione continua a mantenere la propria efficacia, le modifiche apportate dal Decreto Crescita ampliano il perimetro di applicazione, la percentuale di reddito esente e l'ambito territoriale, prevedendo nello specifico che:

- i lavoratori non devono essere stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti la data di trasferimento;
- si impegnano a risiedervi per almeno un biennio; e
- l'attività lavorativa deve essere prestata, in prevalenza, nel territorio italiano (come si evince, cade il requisito legato all'elevata qualificazione).

Le persone fisiche di qualunque nazionalità (quindi sia italiane sia estere) che trasferiscono o ritrasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal 1° gennaio 2020 potranno, quindi, usufruire, per un arco temporale pari a cinque periodi d'imposta (a decorrere dall'esercizio in cui è avvenuto il trasferimento), di un'imposizione ai fini dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) pari al 30%^[12] (quindi si attua un'esenzione del 70%) dei redditi di lavoro dipendente, assimilati a quelli di lavoro dipendente, redditi di lavoro autonomo, ed anche d'impresa (attività esercitata in forma individuale) esentando così il 70% dell'ammontare complessivo^[13].

Se, per contro, il trasferimento avviene in una Regione del Mezzogiorno (Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia) è concesso di beneficiare di un'ulteriore agevolazione che è riconducibile in un incremento della quota di esenzione sino a raggiungere il 90% (l'imposizione è, quindi, del solo 10% del reddito).

È concesso estendere l'arco temporale, per un totale complessivo di dieci periodi d'imposta con un reddito imponibile, per tale periodo, in misura pari al 50% (partendo dal sesto anno c'è una riduzione della base imponibile IRPEF, in luogo del 30% prevista per i primi cinque anni) nell'ipotesi in cui si verificassero le previsioni contenute nell'art. 16, comma 3-bis, D.Lgs. n. 147/2015^[14], cioè:

^[12] GIOVANNI FORMICA/MICHELE DE NICOLA, Regime degli "impatriati" ampliato e potenziato, ma meno conveniente per gli sportivi professionisti, in: *Il fisco*, n. 31, 6 agosto 2019.

^[13] Tale beneficio è esteso anche ai coloro che avviano un'attività d'impresa in Italia, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019.

^[14] L'art. 16, comma 3-bis, D.Lgs. n. 147/2015 statuisce quanto segue: "Le

- il lavoratore ha un figlio minorenni o a carico anche in affido preadottivo^[15];
- il lavoratore acquista un immobile residenziale in Italia dopo il trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti lo stesso (l'abitazione può essere acquistata direttamente dal lavoratore o dal coniuge o dai figli o dal convivente anche in comproprietà).

In questo quinquennio, la detassazione sale al 90% dell'ammontare del reddito per il lavoratore con almeno tre figli minorenni od a carico.

Di seguito si riporta una tabella di sintesi delle principali modifiche.

Tabella 1: Una sintesi delle disposizioni principali

	Impatto 2020 – 2024	Ulteriore impatto dal 2025
Beneficio fiscale	Percentuale di esenzione del reddito imponibile IRPEF: 70%	Percentuale di esenzione del reddito imponibile IRPEF: 50%
Beneficio fiscale legato all'area geografica (Mezzogiorno)	Prevista un'esenzione del 90%	Nessuna agevolazione
Periodi di imposta di residenza all'estero	Due esercizi fiscali precedenti al trasferimento in Italia	Cinque esercizi fiscali precedenti al trasferimento in Italia
Ruoli di direzione e/o elevata qualificazione o specializzazione	Viene meno l'obbligo previsto dalla disciplina previgente	Obbligatorietà per il soggetto passivo di ricoprire ruoli apicali e/o avere una qualificazione

Analogamente, anche il regime previsto dall'art. 44 D.L. n. 78/2010, il cd. rientro dei cervelli, viene potenziato: (i) prolungando il periodo della durata del regime, che passa

disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta ai lavoratori con almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affido preadottivo. Le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta anche nel caso in cui i lavoratori diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici 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 entrambi i casi, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. Per i lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10 per cento del loro ammontare".

^[15] Si segnala che nel corso di Telefisco 2020, l'Agenzia delle Entrate ha confermato l'applicazione delle norme agevolative sia nell'ipotesi in cui il figlio sia nato oppure sia stato adottato precedentemente al rientro del lavoratore in Italia, sia nel caso in cui lo stesso sia nato od adottato successivamente, entro, comunque, la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione.

da quattro a sei anni, (che si può incrementare sino a otto, undici o tredici anni in relazione alla presenza di figli minorenni ed all'acquisto di una abitazione in Italia); (ii) escludendo dalla formazione del reddito di lavoro dipendente od autonomo il 90% degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori, che non rientrano nel calcolo della base imponibile dell'Imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

Il Decreto Crescita modifica anche l'ambito soggettivo per entrambi i regimi, introducendo il nuovo comma 5-ter. Si tratta di una delle novità di maggior interesse, poiché prevede che non sia più necessario essere stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE)[16] nei periodi trascorsi all'estero, ma sia sufficiente aver avuto la residenza fiscale in un altro Stato con cui l'Italia ha sottoscritto delle CDI.

Tale semplificazione viene esplicitamente riferita anche ai soggetti che siano rientrati in Italia alla data del 31 dicembre 2019 e che abbiano ricevuto contestazioni in merito a tale requisito, ai quali si applica il regime speciale nella formulazione attuale.

A La modalità di fruizione da parte dei lavoratori dipendenti

Bisogna distinguere gli oneri che incombono sul datore di lavoro da quelli in capo al lavoratore; quest'ultimo, nella fattispecie in cui sia titolare di un rapporto di tipo subordinato, è tenuto a presentare una specifica richiesta scritta (anche in caso di seconda od ulteriore assunzione) al proprio datore, comprendente le seguenti informazioni:

- le proprie generalità (nome, cognome e data di nascita);
- il codice fiscale;
- data di rientro in Italia e di prima assunzione in Italia (in caso di assunzioni successive o più rapporti di lavoro dipendente);
- una dichiarazione in cui attesta di possedere i requisiti previsti dal regime agevolativo;
- indicazione dell'attuale residenza in Italia;
- impegno a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza prima del decorso del periodo minimo;
- dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti dall'art. 44 D.L. n. 78/2010, dalla L. n. 238/2010 e dall'art. 24-bis TUIR.

Di contro, il datore di lavoro applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta e, in sede di conguaglio, dalla data dell'assunzione mediante l'applicazione delle ritenute sull'imponibile, ridotto alla percentuale di reddito tassabile prevista dal regime agevolativo per il quale il lavoratore ha presentato la richiesta, al quale saranno commisurate le relative detrazioni.

Del beneficio applicato, dovrà essere data evidenza nella Certificazione Unica (CU) del dipendente.

[16] Per quanto riguarda il requisito formale dell'iscrizione all'AIRE (art. 5, comma 1, lett. d), l'Agenzia delle Entrate in diverse occasioni aveva ribadito che la mancata iscrizione all'AIRE costituiva una causa ostativa al riconoscimento del beneficio fiscale.

B. La modalità di fruizione da parte dei lavoratori autonomi

Come già accennato, anche i lavoratori autonomi possono accedere al regime fiscale di favore direttamente in sede di presentazione della propria dichiarazione dei redditi o, in alternativa, in sede di applicazione della ritenuta d'acconto operata dal committente ai sensi dell'art. 25 del Decreto del Presidente della Repubblica (D.P.R.) n. 600/1973, sui compensi percepiti.

In tal caso, analogamente a quanto previsto per i lavoratori dipendenti, i lavoratori autonomi sono tenuti a presentare una richiesta scritta ai propri committenti, che comprenda le medesime informazioni previste per i lavoratori subordinati di cui sopra.

Si precisa che, all'atto del pagamento del corrispettivo, il committente è tenuto ad operare la ritenuta del 20%, prevista dall'art. 25 D.P.R. n. 600/1973, sull'imponibile ridotto del 50%.

IV. Le novità di fine 2019

Con la pubblicazione, in G.U. n. 301, del 24 dicembre 2019, della L. n. 157/2019, di conversione del D.L. n. 124/2019 recante "Disposizioni urgenti in materia fiscale e per esigenze indifferibili", sono state anticipate al 2019 le novità previste per il regime degli impatriati, dei docenti e ricercatori, che *ab origine* avrebbero dovuto produrre i loro effetti nel corrente esercizio

Nello specifico, l'art. 13-ter della suddetta legge, rubricato "Agevolazioni fiscali per i lavoratori impatriati", ha istituito il Fondo Controesodo al Ministero dell'Economia per un ammontare pari a 3 mio. di euro con decorrenza 2020, permettendo così di anticipare l'effetto delle agevolazioni previste al 30 aprile 2019.

La norma statuisce: "Le disposizioni di cui al comma 1, lettere a), b), c) e d), si applicano, a partire dal periodo d'imposta in corso, ai soggetti che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n.147".

In altri termini, con la sostituzione del comma 2, dell'art. 5, D.L. n. 34/2019 (L. n. 58/2019), viene stabilito che le disposizioni concernenti le agevolazioni fiscali per i lavoratori impatriati si applicano a partire dal 2019, per tutti coloro che hanno trasferito la residenza fiscale a far data dal 30 aprile 2019 ai sensi dell'art. 2 TUIR e risultano beneficiari del regime previsto dall'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015.

V. La relazione tra il regime degli impatriati e l'art. 24-bis TUIR

L'avvento del Decreto Crescita configura il regime degli impatriati come una valida alternativa (seppur con presupposti differenti per potervi accedere) al regime dei neo-residenti[17].

[17] Non si tratta di una specifica fattispecie italiana, in quanto il Legislatore ha tratto ispirazione da altre giurisdizioni estere quali ad es. quelle del Regno Unito, di Malta e del Portogallo (già consolidate), apportando significative differenze al fine di favorire, in primis, l'attrazione e, contestualmente, la radica-

Lo scrivente ritiene opportuno effettuare una breve disamina di quest'ultima disciplina.

Introdotta, nell'ordinamento tributario italiano all'art. 24-bis TUIR, per effetto dell'art. 1, commi da 152 a 159, della L. n. 232/2016 (cd. "Legge di Bilancio 2017"), ed entrata in vigore il 1° gennaio 2017, la normativa dei neo-residenti prevede un regime fiscale speciale riservato alle persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia^[18], purché, in almeno nove dei dieci periodi d'imposta che precedono l'inizio del periodo di validità dell'opzione, non siano state fiscalmente residenti in Italia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, TUIR.

Non rileva la cittadinanza, l'accesso al regime è, infatti, consentito anche ai cittadini italiani, purché sia integrato il presupposto di residenza fiscale all'estero nell'ambito del citato periodo di tempo^[19].

Si sostanzia nella possibilità di versare un'imposta sostitutiva forfettaria dell'IRPEF, sui redditi prodotti all'estero^[20], in alternativa alla tassazione ordinaria, con l'opzione di estendere la sua efficacia anche ad uno dei propri familiari^[21], previo anche il loro trasferimento sul suolo italo.

L'importo dell'imposta da versare all'erario ammonta ad euro 100'000 per il soggetto che ha richiesto l'agevolazione e ad euro 25'000 per ogni richiedente del nucleo familiare di cui all'art. 433 c.c., sempre nel rispetto delle condizioni di cui al comma 1 dell'art. 24-bis TUIR^[22].

Come si evince, le differenze tra il regime degli impatriati e dei neo-residenti concernono gli aspetti sostanziali delle discipline, come l'applicazione di un'aliquota nel primo caso, ed una *tantum* nel secondo, oltre che l'arco temporale di validità.

Come è stato precisato nella Circolare 23 maggio 2017, n. 17 emessa dall'Agenzia delle Entrate, la norma ha voluto agevolare il trasferimento di interi nuclei familiari in Italia.

Si rammenta che per espressa previsione normativa, il regime agevolativo degli impatriati non è cumulabile né con le disposizioni di cui all'art. 24-bis TUIR, né con quelle di cui all'art. 44

mento in Italia di nuovi nuclei familiari.

^[18] LUISA CORSO/GIANLUCA ODETTO, *Regime dei neo domiciliati*, Eutekne Schede di aggiornamento, Scheda n. 1201.01, n. 7, luglio 2017, p. 1471.

^[19] ODCEC, *Gruppo di Studio Resident non domiciliati*, Milano, 1/2017, p. 5.

^[20] Sono considerati prodotti all'estero i redditi disciplinati dall'art. 165, comma 2, TUIR ad eccezione delle plusvalenze realizzate tramite la cessione, a titolo oneroso, di partecipazioni qualificate, realizzate nei primi cinque periodi di imposta di validità dell'opzione, che rimangono soggette al regime ordinario di imposizione.

^[21] Soggetti a cui si estende sono: il coniuge o il componente di un'unione civile, i figli, anche adottivi, e, in loro mancanza, i discendenti prossimi, i genitori e, in loro mancanza, gli ascendenti prossimi, gli adottanti, i generi e le nuore, il suocero e la suocera, i fratelli e le sorelle.

^[22] Vale a dire, che non siano stati fiscalmente residenti in Italia per un arco temporale di almeno nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione e che trasferiscano la propria residenza fiscale in Italia.

D.L. n. 78/2010 che riguardano gli incentivi fiscali per favorire il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero.

VI. La categoria degli sportivi professionisti e la "penalizzazione" della L. n. 58/2019

Come già evidenziato, il Decreto Crescita ha ampliato il perimetro di applicazione del regime degli impatriati, eliminando le limitazioni, inizialmente previste, legate al titolo di studio. Però, in sede di conversione in legge non sono mancati ulteriori cambiamenti, che hanno ridisegnato profondamente la disciplina per una specifica categoria: quella degli sportivi professionisti^[23].

Prima di affrontare la tematica, secondo lo scrivente è opportuno citare l'art. 2 L. n. 91/1981, che statuisce quanto segue: *"sono sportivi professionisti gli atleti, gli allenatori, i direttori tecnico-sportivi e i preparatori atletici che esercitano l'attività sportiva a titolo oneroso con carattere di continuità nell'ambito delle discipline regolamentate dal CONI e che conseguono la qualificazione dalle Federazioni sportive nazionali, secondo le norme emanate dalle Federazioni stesse con l'osservanza delle direttive stabilite dal CONI per la distinzione dell'attività dilettantistica da quella professionistica"*.

Le Federazioni di cui sopra sono:

- la Federazione Italiana Giuoco Calcio (F.I.G.C.) e le leghe di serie A, B e C;
- la Federazione Italiana Pallacanestro (F.I.P.);
- la Federazione Ciclistica Italiana (F.C.I.), e
- la Federazione Italiana Golf (F.I.G.).

Di conseguenza, ai soggetti non appartenenti alle suddette federazioni non è concessa l'adozione del regime degli sportivi professionisti, ma possono beneficiare del regime *ex art.* 16 D.Lgs. n. 147/2015.

La L. n. 58/2019 ha convertito in legge il D.L. n. 34/2019 che ha limitato^[24] per gli sportivi professionisti, a partire dal 1° gennaio 2020, l'imposizione al 50% dell'intero ammontare (in luogo del 30%), non prevedendo la riduzione al 10% dell'imponibile nell'ipotesi di trasferimento nel Mezzogiorno e in presenza di tre figli a carico non ancora maggiorenni.

Un "ostacolo" all'applicazione del suddetto regime agevolato (che non altera la convenienza), concerne il versamento di un importo pari allo 0,5% della base imponibile^[25].

Le novelle disposizioni permettono, ai soggetti beneficiari, di ottenere un risparmio d'imposta sul proprio emolumento

^[23] CRISTIANO DELL'OSTE/GIOVANNI PARENTE, *Sconti fiscali fino al 90% per riconquistare gli italiani in fuga all'estero*, Il Sole 24 Ore, 15 luglio 2019.

^[24] La legge di conversione ha introdotto all'art. 16 i commi 5-*quarter* e 5-*quinqies*, con i quali ha "penalizzato" le disposizioni riguardanti i soggetti titolari di rapporti di lavoro di cui alla L. n. 91/1981, ovvero gli sportivi professionisti; la *ratio* del depotenziamento risiede nella volontà di non favorire ulteriormente coloro che svolgono un'attività generante un alto livello di reddito.

^[25] Le relative entrate verranno utilizzate per il potenziamento dei settori giovanili.

percepito all'interno del territorio dello Stato italiano. Infatti, in precedenza, gli sportivi professionisti sarebbero stati soggetti esclusivamente al regime dei neo-residenti, in luogo di quello *ad hoc* introdotto dal Legislatore nazionale.

Anche se, dopo un'attenta lettura delle disposizioni in materia, appare evidente che si debba procedere a distinguere gli sportivi professionisti in due macro-categorie:

- coloro i quali sono titolari esclusivamente un reddito da lavoro subordinato, ai sensi degli artt. 49-51 TUIR (caso scuola, in quanto se si considerano i calciatori, essi sono spesso titolari di più tipologie di reddito); e
- coloro i quali sono percepiscono non soltanto l'ingaggio, conferito loro dalle società di appartenenza che detengono il cartellino, ma sono (al tempo stesso) titolari di altri redditi di fonte estera (ad es. sfruttamento, a livello commerciale dei diritti d'immagine, sponsor, redditi di natura finanziaria, ecc.).

Lo scrivente ritiene opportuno fornire un esempio di una possibile applicazione: si ipotizzi il caso di un calciatore professionista *extra-comunitario* (brasiliiano od argentino), che ha avuto la residenza fiscale in uno Stato membro UE, poiché negli anni precedenti ha militato nel campionato estero di quella nazione (Liga Spagnola, o Ligue1 Francese) e viene ingaggiato dalla squadra dell'Internazionale Football Club di Milano (Inter F.C.) per giocare nelle proprie fila (si trasferisce fiscalmente a Milano in Italia).

Essendo tesserato per una società italiana egli percepisce un ingaggio ed eventuali compensi legati allo sfruttamento dei diritti d'immagine.

Se decidesse di optare per la normativa prevista per gli sportivi professionisti, il suo ingaggio sconterebbe un'esenzione fiscale pari al 50% per cinque anni; il club applicherebbe le ritenute sull'imponibile ridotto alla metà e verserebbe il contributo dello 0,5%.

Con riferimento ai diritti d'immagine si apre una *querelle*, in quanto si deve valutare:

- *in primis*, se il requisito dell'esercizio prevalente dell'attività nel territorio italiano sia soddisfatto; secondo la prassi professionale[26] questa tipologia rientra nella categoria redditi diversi *ex art.* 67, comma 1, lett. I TUIR;
- in secondo luogo, se i diritti siano stati ceduti al proprio club di appartenenza[27].

[26] ANTONIO TOMASSINI/ANTONIO LONGO, Opportunità criticità per i lavoratori "impatriati": il caso degli sportivi professionisti, in: Corriere Tributario, n. 11/2019.

[27] In questa fattispecie rientrano gli sportivi che militano nella fila della Società Sportiva Calcio Napoli, i quali spesso all'atto della stipula del contratto cedono i loro diritti d'immagine alla società stessa. In tal caso questi redditi rientrerebbero nella categoria di quelli da lavoro dipendente.

Come si evince, l'adozione di uno dei suddetti regime richiede a monte un'analisi *ad hoc*, considerando alcuni aspetti, quali ad es. le fonti di reddito e la loro localizzazione (oltre alle disposizioni delle CDI).

Date le peculiarità del settore sportivo professionistico, in particolar modo quelle del mondo del calcio, resta opportuno un intervento dell'Amministrazione finanziaria che faccia maggior chiarezza, al fine di poter estendere codesto regime ad un più ampio numero di contribuenti.

VII. La nuova disciplina fiscale per i titolari di pensione estera

Per effetto dell'art. 1, commi 273-274, L. n. 145/2018, è stato introdotto l'art. 24-ter TUIR rubricato "Opzione per l'imposta sostitutiva sui redditi delle persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno", che prevede un regime di imposizione sostitutiva[28] dell'IRPEF su base opzionale, per le persone fisiche che, titolari di pensioni estere di cui all'art. 49, comma 2, lett. a TUIR, trasferiscono la residenza nelle regioni del Mezzogiorno[29].

Possono aderirvi le persone fisiche che non siano state fiscalmente residenti in Italia ai sensi dell'art. 2, comma 2, TUIR nei cinque esercizi fiscali antecedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace.

VIII. I chiarimenti dell'Agenzia dell'Entrate

Come si evince, la disciplina degli impatriati, per effetto delle molteplici casistiche, non è sempre di facile comprensione ed applicazione.

Al fine di renderla più facilmente applicabile, e per evitare fattispecie non espressamente normate, l'Amministrazione finanziaria si è pronunciata pubblicando alcune risposte ad istanze di interpello formulate da contribuenti, che sono pervenute nel corso del 2019 e nella prima parte del 2020[30].

Di seguito, sono analizzati (brevemente) le principali pronunce dell'Agenzia dell'Entrate:

- *risposta all'istanza di interpello n. 283 del 19 luglio 2019*: con questa pronuncia è stata chiarita sia l'incompatibilità tra il regime forfettario e quello degli impatriati, sia la non possibilità, per il lavoratore di ottenere le agevolazioni dall'anno del suo rientro se non debitamente richieste al proprio datore di lavoro ed in sede di dichiarazione dei redditi[31];

[28] Si applica sui redditi di natura estera di qualunque categoria, mediante l'applicazione di un'aliquota pari al 7% per ciascun periodo d'imposta per cui è valida l'opzione. L'imposta deve essere versata, in un'unica soluzione, entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi.

[29] ANTONIO LONGO, Pensionati al Sud, bonus a prova di trasferimento, in: Il Sole 24 Ore, 1° giugno 2019.

[30] ANTONIO TOMASSINI/ANTONIO LONGO, Gli interpelli ampliano la platea degli impatriati, in: Il Sole 24 Ore, 16 marzo 2020.

[31] La risposta all'istanza di interpello n. 59 del 13 febbraio 2020, ha chiarito che nell'ipotesi in cui il contribuente non abbia "formulato alcuna richiesta al proprio datore di lavoro nel periodo di imposta di rimpatrio, né nel periodo di imposta

- *risposta all'istanza di interpello n. 475 dell'8 novembre 2019*: con questa pronuncia l'Amministrazione finanziaria ha sottolineato che i requisiti previsti per lo status di residenti (cfr. cap. II) sono tra loro alternativi, per cui è sufficiente la sussistenza di una soltanto delle condizioni, affinché un soggetto sia considerato fiscalmente residente in Italia;
- *risposta all'istanza di interpello n. 479 dell'11 novembre 2019*: viene affrontata la questione della residenza estera, in ottemperanza dei criteri previsti dalle CDI per coloro che trasferiscono la residenza a decorrere dal periodo d'imposta 2020. Se il contribuente è in grado di dimostrare di essere stato residente in un territorio al di fuori dello Stato italiano, per gli anni di imposta 2018 e 2019, sulla base delle CDI e soddisfacendo gli altri requisiti richiesti dalla disciplina, egli potrà beneficiare dell'agevolazione, a decorrere dall'anno di imposta 2020[32];
- *risposta all'istanza di interpello n. 492, del 25 novembre 2019*: con questa pronuncia l'Amministrazione finanziaria ha affrontato la casistica relativa ai lavoratori distaccati all'estero che sono successivamente rientrati in Italia.

Secondo l'Agenzia dell'Entrate, le disposizioni di favore sono applicabili soltanto se non sussiste un legame di continuità con la precedente posizione lavorativa; nel caso di specie, l'istante prima del suo rientro era inquadrato con la qualifica di impiegato, mentre successivamente (dal 1° luglio 2019) ha assunto il livello di quadro.

Ne consegue che, avendo ottenuto un ruolo aziendale differente, egli può beneficiare delle disposizioni agevolative.

Si sottolinea però che, a decorrere dal 1° gennaio 2020, le suddette interpretazioni non assumono valenza in quanto dal periodo d'imposta in essere, per poter beneficiare delle disposizioni è sufficiente, dopo aver trasferito la propria residenza fiscale in Italia, instaurare un rapporto di lavoro con un datore stabilito nel territorio dello Stato e prestare la propria attività prevalentemente in Italia[33].

Più recente è la risposta all'istanza di interpello n. 78, del 27 febbraio 2020 formulata da un Gruppo internazionale attivo nel settore del *private debt, equity* e del credito, avente sede a Londra, in merito al trattamento fiscale dei piani di incentivazione monetari ed azionari destinati ai *manager*.

L'istante ha formulato domanda di interpello per comprendere quale sia il momento che rileva ai fini dell'imposizione delle imposte, legato ai piani di incentivazione che alcuni *manager*, dipendenti della società stessa, già detengono nell'ipotesi in

successivo, né ne ha dato evidenza nelle relative dichiarazioni dei redditi non può usufruire delle agevolazioni per quegli anni (due), mentre non gli è preclusa la possibilità di beneficiare del regime per i restanti esercizi (tre), previo il rispetto dei suddetti requisiti di legge.

[32] Si sottolinea di prestare attenzione, in quanto i redditi percepiti dalla persona fisica in Italia nel corso del 2019 non godono dell'agevolazione in oggetto, in quanto la stessa non era residente; diversamente per i redditi prodotti nel corso del 2020.

[33] DANIELA GHISLANDI/LUCA BARBIERI, Impatriati, verso un più ampio campo d'applicazione del regime fiscale, in *Il Sole 24 Ore*, 17 dicembre 2019.

cui questi siano assunti in Italia e contestualmente presentino i requisiti per avvalersi del regime di cui all'art. 24-bis TUIR, ovvero per la detassazione dei compensi di cui all'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015.

Secondo l'Amministrazione finanziaria, i dipendenti con una qualifica manageriale possono optare alternativamente per il regime degli impatriati, oppure avvalersi del versamento dell'imposta di euro 100'000 sui redditi di fonte estera per coloro che possiedono grandi patrimoni; l'elemento discriminante è il luogo (Paese) in cui i redditi sono stati prodotti.

Come si evince, con questa risposta l'Agenzia dell'Entrate ha cercato di fornire soluzioni di natura interpretativa, muovendosi dal principio di cassa[34] e non si discosta dalla soluzione proposta dall'istante.

IX. Conclusioni

L'introduzione di disposizioni agevolative, all'interno del *corpus* normativo italiano, è volta principalmente ad attrarre individui e nuclei familiari che dispongono di elevati patrimoni; a maggior ragione se si analizzano attentamente i cambiamenti apportati nel corso del tempo.

Il regime degli impatriati puntava a promuovere lo sviluppo economico e culturale del "Bel Paese", mentre l'impianto normativo attuale, al contrario, appare avere un fine completamente diverso[35], conferendo alle agevolazioni funzione carattere accessorio, rispetto a quanto inizialmente ideato.

Sin dall'origine, queste norme hanno suscitato polemiche in quanto, *in primis* costituiscono un regime *ad hoc*, quasi *ad personam* per gli stranieri e per gli italiani abienti rientranti dopo un periodo all'estero, ed in secondo luogo perché in alcuni degli Stati membri UE[36], e negli Stati Uniti d'America (USA) non vi sono agevolazioni volte ad attrarre soggetti in grado di sviluppare investimenti.

Situazione che ha diviso l'opinione pubblica in due filoni di pensiero: da un lato chi ritiene questo tipo d'imposizione solamente un mero strumento per incrementare le entrate tributarie, e contestualmente stimolare l'attività economica, mentre dall'altro coloro che concepiscono questi regimi una violazione dei principi di giustizia tributaria, sproporzionati alle agevolazioni.

Si rischia di innescare un "turismo fiscale", allineando l'Italia a quegli Stati che puntano, quasi esclusivamente su una bassa tassazione.

[34] Secondo quanto disposto dal principio di cassa, i compensi assumono rilievo fiscale quando il lavoratore li percepisce effettivamente.

[35] Con queste disposizioni si evince come al Legislatore stia molto a cuore la leva fiscale per rilanciare il Paese, e renderlo più attrattivo agli occhi di soggetti benestanti.

[36] Fatta eccezione per Francia, Olanda, Portogallo e Spagna all'interno del territorio dell'UE e per gli ormai antichi ordinamenti tributari del Regno Unito e dell'Irlanda.

Inoltre, la scelta di costituire anche delle disposizioni per gli sportivi professionisti ha turbato non poco. Infatti, con riferimento al mondo del calcio professionistico della Serie A italiana, personaggi come Cristiano Ronaldo, Mario Balotelli, Diego Godin ed Antonio Conte possono beneficiare (non sappiamo se hanno aderito all'opzione) del regime dedicato alla loro categoria, suscitando malumore ed indignazione, visto l'andamento economico-finanziario in cui versa l'Italia.

Secondo lo scrivente, sarebbe stato più opportuno che il Legislatore avesse varato norme che favorissero gli investimenti reali e rivolte a ridurre in maniera quantomeno stabile (se non significativa) il *deficit* di bilancio.

Come riportato da "Il Sole 24 Ore"^[37], in data 28 marzo 2019, soltanto novantaquattro contribuenti, nel corso del 2018 hanno presentato la dichiarazione dei redditi avvalendosi delle suddette agevolazioni, evidenziando come sia necessario del tempo per trarre le opportune conclusioni; analogo discorso riguarda la riduzione dell'imposizione per i pensionati, inserita nell'ordinamento in maniera analoga a quanto fatto dal Portogallo.

Di seguito, una tabella riepilogativa delle percentuali di esenzione ed imposizione dei redditi previste per i regimi oggetto del presente lavoro.

Tabella 2: Tabella riepilogativa delle percentuali di esenzione ed imposizione dei redditi per ciascun regime

Regime	% di esenzione	% di imposizione
Impatriati	70%	30%
Impatriati (trasferimento nel Mezzogiorno)	90%	10%
Sportivi professionisti	50%	50%

Considerando la portata dei cambiamenti, ai fini dell'effettiva e soprattutto corretta applicazione, è opportuno attendere chiarimenti da parte dell'Agenzia dell'Entrate (come del resto già accaduto in passato) ed analizzare singolarmente ogni caso, per scongiurare possibili disconoscimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Ad es., sarebbero necessarie ulteriori precisazioni, in quanto permangono ancora dubbi, sull'applicabilità del regime degli impatriati da parte dei titolari di redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo, ai sensi dell'art. 53, comma 2, lett. d TUIR^[38].

^[37] ANDREA CARLI, Dichiarazioni 2018, 1,8 milioni di contribuenti hanno dovuto restituire il bonus Renzi, in: *Il Sole 24 Ore*, 28 marzo 2019.

^[38] Ci si riferisce alla fattispecie delle partecipazioni agli utili che spettano ai promotori ed ai soci fondatori delle società per azioni, in accomandita per azioni ed a responsabilità limitata.

Non si nega lo sforzo fatto dall'Agenzia dell'Entrate nel pubblicare alcune delle risposte alle istanze di interpello formulate da contribuenti, che potrebbero rientrare nel perimetro di applicazioni delle disposizioni in oggetto, ma permangono ancora incertezze interpretative che potrebbero dare adito ad errati comportamenti tributari.

Riprendendo una citazione di Alessandro Manzoni, "[...] ai posteri l'ardua sentenza".