

Risposta n. 789/2021

OGGETTO: Articolo 5, comma 2-bis, del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 -
Controesodati - Durata iscrizione all'AIRE

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

QUESITO

L'*Istante*, cittadina italiana con titolo di laurea, dichiara:

- di essersi trasferita all'estero per frequentare un master da settembre 2009, conseguendo il diploma il 30 settembre 2011;
- che dopo il periodo di studio è rimasta all'estero fino al febbraio 2013 per svolgere uno *stage* presso la società *ALFA* e poi un altro *stage* presso *BETA*, trasformato in contratto a tempo indeterminato;
- che è stata iscritta all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) dall'8 novembre 2012 al 13 marzo 2013;
- di essere rientrata in Italia nel marzo 2013 per lavorare alle dipendenze di *GAMMA*, beneficiando del regime cd. "*Controesodati*";
- di aver esercitato l'opzione di cui all'articolo 16, comma 4, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, per usufruire del regime speciale per lavoratori impatriati fino al 31 dicembre 2020.

L'*Istante* dichiara, inoltre, di avere acquistato in data 6 novembre 2019, in comproprietà con il marito, un immobile presso cui ha fissato la residenza e di avere due figlie minorenni. 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, quale cittadina italiana che durante la permanenza all'estero è stata iscritta all'AIRE, ferme restando tutte le altre condizioni richieste dalla norma in questione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di essere in possesso dei requisiti di cui all'articolo 5, comma 2-*bis*, lett. a), del decreto legge n. 34 del 2019 per fruire dell'estensione del beneficio di cui all'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 per ulteriori cinque periodi di imposta, in quanto per l'iscrizione all'AIRE per un periodo inferiore a due periodi d'imposta:

1) l'interpretazione letterale della disposizione di cui al comma 2-*bis* dell'articolo 5 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, porta a ritenere irrilevante la durata dell'iscrizione all'AIRE; 2) trova applicazione la cd "*Sanatoria AIRE*", di cui all'articolo 16, comma 5-*ter*, del d.lgs. n. 147 del 2015, introdotta dal *decreto Crescita*.

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'avere almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidio 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 predetto 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.

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.

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.

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 può essere esercitata anche dai soggetti *Controesodati* che 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 potenziali 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 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 soggetti *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*.

Con riferimento al caso di specie, si ritiene che l'*Istante*, sussistendo i requisiti di cui alla lettera a) dell'articolo 5, comma 2-bis, del decreto legge n. 34 del 2019 (avere almeno un figlio minorenne 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, stante l'iscrizione all'AIRE durante la sua permanenza all'estero, possa beneficiare del regime speciale per lavoratori impatriati per ulteriori cinque periodi d'imposta. 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)