

Risposta n. 172/2022

OGGETTO: Cittadino britannico - Fruizione del regime speciale per lavoratori impatriati per ulteriori cinque periodi di imposta - Articolo 5, comma 2 bis, decreto legge 30 aprile 2019, n. 34

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

QUESITO

L'Istante, cittadino britannico, dichiara che nel 2016 ha trasferito la propria residenza fiscale in Italia e per gli anni di imposta dal 2016 al 2020 si è qualificato residente fiscalmente in Italia ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, dichiarando i redditi ovunque prodotti ed usufruendo del regime di tassazione agevolata previsto dall'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147. L'Istante, che ha due figli minorenni, è diventato proprietario di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia successivamente al trasferimento nel territorio dello Stato avvenuto nel mese di agosto 2015. L'Istante fa presente, inoltre, di avere avviato, in data 1° dicembre 2020, le pratiche per l'ottenimento della cittadinanza italiana - procedimento in fase di finalizzazione - e che, con ogni probabilità, manterrà la residenza fiscale in Italia anche negli anni successivi al 2020, ivi svolgendo la propria attività lavorativa per la maggior parte del periodo d'imposta. Con la nota del 28

gennaio 2022 di inoltro di documentazione integrativa ha dichiarato di avere ricevuto conferma che l'istanza presentata per l'ottenimento della cittadinanza italiana è stata ritenuta ammissibile, di avere presentato tutti i documenti necessari per la conclusione del procedimento e di essere in attesa dell'esito da parte del Ministero dell'Interno. L'Istante dichiara, altresì, che ha esercitato l'opzione per l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 5, comma 1, lettera c), del decreto-legge n. 34 del 2019 entro i termini previsti (agosto 2021) per i contribuenti per i quali il primo periodo di fruizione dell'agevolazione di cui all'art. 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 si è concluso il 31 dicembre 2020. A tal riguardo, in sede di invio di documentazione integrativa ha prodotto copia del modello F24 ELIDE e la ricevuta del versamento effettuato in data 25 agosto 2021 per l'importo dovuto del 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia ed oggetto dell'agevolazione nel periodo d'imposta 2020 (anno d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione). Ciò posto, chiede chiarimenti in ordine alla possibilità di esercitare l'opzione prevista dall'articolo 5, comma 2-bis, del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, 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, da parte dei lavoratori dipendenti e dei lavoratori autonomi, anche alla luce del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 60353 del 3 marzo 2021. In particolare pone il dubbio interpretativo circa il possesso dei requisiti di cui al punto 1.1 del Provvedimento per esercitare la detta opzione da parte dei cittadini inglesi sulla base delle disposizioni contenute nell'Accordo sul recesso del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord dall'Unione europea e dalla Comunità europea dell'energia atomica. In base a quanto previsto dal citato accordo in relazione al divieto di discriminazioni fondate sulla nazionalità, l'Istante chiede conferma di essere in possesso dei requisiti previsti dall'articolo 5, comma 1, del d.l. 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. L'Istante pone un ulteriore dubbio interpretativo circa il possesso dei

requisiti previsti per esercitare l'opzione ai fini della proroga del regime previsto per i lavoratori impatriati per i soggetti che acquisiscono la cittadinanza italiana dopo il termine di scadenza per il versamento degli importi per l'esercizio dell'opzione in argomento. Ciò in quanto l'Istante ha avviato le pratiche per l'ottenimento della cittadinanza italiana in data antecedente all'entrata in vigore della legge 30 dicembre 2020, n. 178 ed ha esercitato l'opzione entro i termini previsti. Chiede, nello specifico, se l'ottenimento della cittadinanza italiana in data successiva alla scadenza dei termini per l'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 1, comma 50, della legge n. 178 del 2020 pregiudichi la possibilità di accesso all'opzione per assenza dei requisiti richiesti dalla norma.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al primo quesito, l'Istante, in quanto cittadino britannico, che ha ottenuto il permesso di soggiorno in uno Stato membro dell'Unione Europea, in conformità con le disposizioni previste dal diritto dell'Unione prima dell'uscita del Regno Unito dall'Unione Europea, ritiene che nel suo caso specifico trovino applicazione le disposizioni contenute nell'Accordo sul recesso del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord dall'Unione europea e dalla Comunità europea dell'energia atomica, che prevede espressamente che i cittadini del Regno Unito godono dei diritti previsti dall'articolo 45 TFUE e dei diritti concessi in virtù del regolamento (UE) n. 492/2011 del Parlamento europeo e del Consiglio, tra cui quello di "non subire discriminazioni fondate sulla nazionalità" e quello di vedersi riconosciuti "vantaggi fiscali e sociali". Il citato Accordo prevede:- all'articolo 12: "Nell'ambito della presente parte, e fatte salve eventuali disposizioni speciali ivi contenute, nello Stato ospitante e nello Stato in cui è stabilita la sede di lavoro è vietata qualsiasi discriminazione fondata sulla nazionalità ai sensi dell'articolo 18, primo comma, TFUE nei confronti delle persone di cui all'articolo 10 del presente accordo";-

all'articolo 24: "Fatte salve le limitazioni di cui all'articolo 45, paragrafi 3 e 4, TFUE, i lavoratori subordinati nello Stato ospitante e i lavoratori frontalieri nello Stato o negli Stati sedi di lavoro godono dei diritti garantiti dall'articolo 45 TFUE e dei diritti concessi in virtù del regolamento (UE) n. 492/2011 del Parlamento europeo e del Consiglio. Tali diritti comprendono: a) il diritto di non subire discriminazioni fondate sulla nazionalità per quanto riguarda l'impiego, la retribuzione e le altre condizioni di lavoro e di impiego; b) il diritto di accedere a un'attività subordinata e di esercitarla conformemente alle norme applicabili ai cittadini dello Stato ospitante o dello Stato sede di lavoro; c) il diritto di ricevere la stessa assistenza che gli uffici del lavoro dello Stato ospitante o dello Stato sede di lavoro prestano ai propri cittadini; d) il diritto alla parità di trattamento per quanto concerne le condizioni di impiego e di lavoro, in particolare in materia di retribuzione, licenziamento, reintegrazione professionale o ricollocamento se disoccupato; e) il diritto ai vantaggi sociali e fiscali; f) i diritti collettivi; g) i diritti e i vantaggi accordati ai lavoratori nazionali per quanto riguarda l'alloggio; h) il diritto per i figli di essere ammessi a frequentare i corsi di insegnamento generale, di apprendistato e di formazione professionale alle stesse condizioni previste per i cittadini dello Stato ospitante o dello Stato sede di lavoro, se i figli stessi risiedono nel territorio in cui il lavoratore svolge il suo lavoro". In linea con tali principi, l'Istante ritiene di dover essere considerato alla stregua di un cittadino di uno Stato membro dell'Unione Europea e che l'esercizio dell'opzione per la proroga del regime agevolativo non possa essere negato per mancanza di requisiti soggettivi, in quanto contrasterebbe con i richiamati principi dell'Accordo siglato il 12 novembre 2019. Pertanto l'Istante ritiene che, nel caso di specie, risultano soddisfatte tutte le condizioni previste dall'articolo 1, comma 50, della legge n. 78 del 2020 ai fini dell'esercizio dell'opzione per prorogare di un ulteriore quinquennio la fruizione del regime speciale per i lavoratori impatriati. In relazione al secondo quesito, concernente la possibilità di esercizio dell'opzione in argomento per i soggetti che acquisiscono la cittadinanza italiana dopo il termine di scadenza per il versamento degli importi

previsti, l'Istante, che ha richiesto la cittadinanza italiana in data antecedente all'entrata in vigore della norma, ritiene che, pur risultando formalmente cittadino britannico, debba tenersi conto della sua volontà di acquisire la cittadinanza italiana indipendentemente dalla fruizione del regime agevolato per lavoratori impatriati e che il mancato riconoscimento nei termini per l'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 1, comma 50, della legge di bilancio 2021, non possa pregiudicargli di beneficiare del regime di cui all'articolo 16 del d.lgs.n. 147 del 2015 per ulteriori cinque periodi d'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 per l'accesso al regime speciale per lavoratori impatriati di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, incrementato le percentuali di riduzione dell'imponibile fiscale dei redditi agevolabili e previsto, al verificarsi di determinate condizioni, l'estensione per un ulteriore quinquennio del periodo agevolabile. Le modifiche normative al citato articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015, operate dall'articolo 5 del d.l. n. 34 del 2019, in vigore dal 1° maggio 2019, trovano applicazione, ai sensi del comma 2 del citato articolo 5 del decreto Crescita, come modificato dall'articolo 13-ter, comma 1, del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 "a partire dal periodo d'imposta incorso, 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". 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) del 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'aver almeno un figlio minorenne 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 affidio 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 addizionale 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 affidio preadottivo) e diventa proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia dopo il trasferimento, 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. 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). 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. 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 in Italia alla data 29 aprile 2019, non iscritti all'AIRE durante il periodo di permanenza all'estero; 4) i cittadini extra-comunitari. L'Accordo sul recesso del Regno Unito di Gran Bretagna e Irlanda del Nord dall'Unione europea e dalla Comunità europea dell'energia atomica (cd "Accordo Brexit"), entrato in vigore a partire dal 1° febbraio 2020, all'articolo 12 vieta di discriminare i cittadini inglesi sulla base della loro

nazionalità e agli articoli da 24 a 26 vieta che siano negati ai lavoratori di cittadinanza inglese gli stessi vantaggi fiscali concessi agli altri lavoratori comunitari. Il citato divieto di non discriminazione è coerente con quanto previsto, sul piano fiscale, all'articolo 25, paragrafo 1, della Convenzione tra l'Italia ed il Regno Unito per evitare le doppie imposizioni (firmata a Pallanza il 21 ottobre 1988 e ratificata con legge 5 novembre 1990, n. 329) secondo cui: «I nazionali di uno Stato contraente non sono assoggettati nell'altro Stato contraente ad alcuna imposizione od obbligo ad essa relativo, diversi o più onerosi di quelli cui sono o potranno essere assoggettati i nazionali di detto altro Stato che si trovino nella stessa situazione». Con riferimento al caso di specie, la condizione dell'Istante di essere cittadino britannico alla data del 1° gennaio 2021 - data da cui l'articolo 1, comma 50, della legge n. 178 del 2020, che ha inserito il comma 2-bis all'articolo 5 del decreto legge n.34 del 2019, ha introdotto la possibilità di estendere per ulteriori cinque periodi d'imposta la fruizione dell'agevolazione per lavoratori impatriati - conduce a ritenere che trovi applicazione il principio di non discriminazione di cui all'articolo 12 dell'Accordo Brexit. In particolare, si ritiene che, nel caso di specie, sulla base dell'articolo 24 del citato Accordo che, facendo esplicito richiamo al Regolamento UE n. 492/2011, garantisce ai cittadini del Regno Unito di godere "degli stessi vantaggi sociali e fiscali dei lavoratori nazionali", possa essere riconosciuta l'estensione dell'agevolazione per lavoratori impatriati. Pertanto, l'aver esercitato l'opzione mediante il versamento di cui all'articolo 5, comma 2-bis, lettera a), del decreto Crescita (nel presupposto che risultino rispettati i requisiti dichiarati e non oggetto di esame in questa sede), secondo le modalità e nei termini indicati dal Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021, prot. n. 60353, consente all'Istante di fruire del beneficio fiscale di cui all'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 per l'ulteriore quinquennio 2021-2025. 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)