

La novità nella circolare dell'Agenzia delle entrate sul regime per il rientro dei cervelli

Impatriati, distacco limitato

Tra le nuove cause ostative la mancata liquidazione del tfr

DI SIMONE TINI*
E DAVIDE ALBONICO*

Fruizione più difficile del regime speciale per gli impatriati nelle ipotesi di distacco e di aspettativa non retribuita. Saranno cause ostative, ad esempio, la mancata liquidazione del tfr o il fatto che al dipendente rientrante siano riconosciute le ferie maturate prima della firma del nuovo contratto. È uno degli effetti provocati dalla recente circolare dell'Agenzia delle entrate del 28 dicembre 2020 n. 33, intervenuta in sulle agevolazioni previste dall'art. 16 del dlgs n. 147 del 2015 per i soggetti che rientrano in Italia dall'estero, meglio noti come «impatriati».

La circolare contiene novità, come detto, per quanto riguarda le ipotesi di distacco e di aspettativa non retribuita; in merito alla prima, l'Agenzia, dopo un'iniziale posizione negativa sull'applicazione dell'agevolazione in caso di soggetti rientranti da distacco all'estero, espressa nella circolare del 23 maggio 2017 n. 17, aveva poi parzialmente aperto alla possibile fruizione del beneficio nel caso in cui il distacco si fosse prolungato così a lungo

nel tempo da aver reso fievole il rapporto con il nostro paese oppure se le condizioni lavorative di chi rientrava in Italia fossero risultate sostanzialmente mutate rispetto a quelle precedenti. Nella circolare 33 invece l'Agenzia è tornata sull'argomento, e, dopo aver confermato le suddette condizioni, ne ha però esplicitato alcune nuove ed aggiuntive per la verifica della possibilità di fruire dell'agevolazione in argomento. In particolare viene ora richiesto che la non continuità rispetto alla posizione ante distacco risulti da un nuovo contratto, con adeguati contenuti sia di forma che di sostanza. A titolo esemplificativo risulterebbero ostativi all'accesso al regime il fatto che al dipendente rientrante siano riconosciute le ferie maturate prima della firma del nuovo contratto oppure della medesima anzianità lavorativa o ancora la mancanza di periodo di prova o la mancata liquidazione del tfr maturato per la «vecchia» posizione. Va da sé che tali nuove condizioni richieste creano diverse problematiche, visto che normalmente la posizione del lavoratore rientrante, seppur con nuove mansioni o ruoli, non viene trattata come una nuova assunzione. La cir-

colare, inoltre, rischia di creare non pochi problemi legati a comportamenti già adottati dai contribuenti, a dispetto del principio del legittimo affidamento per coloro che non hanno fruito del regime agevolativo al rientro in Italia. Relativamente a quest'ultimo aspetto, l'Agenzia torna a ribadire la propria posizione di chiusura secondo la quale l'accesso al regime «è da considerarsi precluso» nelle ipotesi in cui l'impatriato non abbia formulato alcuna richiesta al proprio datore di lavoro nel periodo di imposta in cui è avvenuto il rimpatrio, e neppure ne abbia dato evidenza nelle relative dichiarazioni dei redditi i cui termini di presentazione risultano scaduti – considerando comunque valide anche le dichiarazioni correttive nei termini, tardive (presentate entro 90 giorni dalla scadenza) e integrative (pur se presentate entro i 90 giorni). A sostegno della propria posizione restrittiva l'Ade afferma che: (i) trattandosi di un regime opzionale, ovvero di una manifestazione di volontà, è preclusa la possibilità di presentare una dichiarazione dei redditi «integrativa a favore» oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza; (ii) non è possibile accedere all'istitu-

to della remissione in bonis - ex art.2, comma 1, di n. 16/12, che consente la fruizione di benefici di natura fiscale o l'accesso a regimi fiscali opzionali anche nel caso in cui il contribuente non adempia nei tempi previsti agli obblighi di preventiva comunicazione o a qualunque altro adempimento di natura formale previsto. L'Agenzia sembra quindi escludere definitivamente la possibilità di beneficiare dell'agevolazione mediante la presentazione di una dichiarazione integrativa oltre i 90 giorni, in linea con la precedente risposta a interpello n. 59 del 13 febbraio 2020, ma in netto contrasto con il proprio provvedimento n. 85330 del 20 aprile 2018 – con il quale aveva previsto la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa o in alternativa un'istanza di rimborso per il recupero delle maggiori imposte versate dai lavoratori «contro-esodati» che hanno esercitato l'opzione di cui all'art. 16, comma 4 del dlgs 147/2015. Tale impostazione desta più di qualche perplessità; del resto (i) né l'art. 16 del dlgs 147/2015 né il dm attuativo del 26 maggio 2016 prevedono alcun obbligo preventivo di comunicazione o dichiarazione, la cui dimenticanza possa

costituire un impedimento alla fruizione dell'agevolazione; (ii) l'indicazione dell'agevolazione in dichiarazione non sembra poter essere considerata al pari di un'opzione da esercitare, essendo inoltre in ogni caso pressoché impossibile delineare con certezza quando si è in presenza di una manifestazione di volontà negoziale piuttosto che di una dichiarazione di scienza o quando la volontà negoziale sia stata indotta da errore essenziale e riconoscibile. Per assurdo si arriverebbe a «punire» un contribuente che, nell'incertezza relativa al soddisfacimento dei requisiti soggettivi per poter fruire del regime agevolato - tra i quali viene previsto anche un periodo minimo di due anni di permanenza in Italia - adottando un comportamento del tutto prudente (anche al fine di evitare l'applicazione delle relative sanzioni e interessi), non abbia usufruito fin subito di tale regime di favore.

*Ugdec Milano

© Riproduzione riservata



La circolare sul sito www.italiaoggi.it/documenti-italiaoggi

Rischio di responsabilità diretta per i club che hanno applicato l'incentivo

Rischio di responsabilità diretta per i club che hanno applicato (in buona fede) le agevolazioni per i lavoratori impatriati. È una delle possibili conseguenze della circolare n. 33/E pubblicata il 28 dicembre 2020, con cui l'Agenzia delle entrate ha fornito molteplici chiarimenti sul regime speciale disciplinato dall'art. 16 del dlgs n. 147 del 2015, più volte modificato nel corso del tempo e per cui un ulteriore intervento è previsto nel testo della prossima legge di bilancio 2021.

Se per alcuni versi lo sforzo chiarificatore dell'amministrazione finanziaria è da ritenere apprezzabile, un oscuro passaggio del documento ha destato, fin dalla prima lettura, non poche preoccupazioni per gli operatori del diritto. Questo non solo per la stessa portata giuridica che il dettato della circolare potrebbe avere, ma anche per le conseguenze che potrebbero scaturire nei confronti dei soggetti interessati.

Val bene ricordare che, fermo restando la necessità che sussistano le generali condizioni di applicabilità, l'art. 16, comma 5 quater del citato dlgs riconosce la possibilità di applicare il regime fiscale agevolativo dei lavoratori impatriati anche agli sportivi professionisti il cui rapporto di lavoro è regolato dalla legge 23 marzo 1981, n. 91. In forza del rinvio alla legge del 1981, l'ambito soggettivo della norma è quindi limitato agli sportivi

di federazioni riconosciute come professionistiche stante la loro affiliazione al Coni, vale a dire la Federazione italiana gioco calcio (Figc) la Federazione italiana pallacanestro (Fip), la Federazione ciclistica italiana (Fci) e la Federazione italiana golf (Fig). Il comma successivo prevede una penalizzazione per tali soggetti laddove impone che l'esercizio dell'opzione per il regime comporti il versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile Irpef, da destinarsi ad un fondo gestito dalla presidenza del consiglio dei ministri per potenziare i settori sportivi giovanili, i cui criteri e modalità applicative dovevano essere definiti con apposito dpcm.

Èbbene, secondo quanto si legge nella circolare n. 33/E, il regime agevolativo non può essere riconosciuto agli sportivi professionisti finché non sarà adottato l'apposito dpcm menzionato dalla norma. Questo, stante la mancanza del dpcm significa negare tout court la possibilità di applicare il regime speciale agli sportivi professionisti che si sono trasferiti in Italia nel 2020, molti dei quali contando proprio sulla possibilità di beneficiare di un regime fiscale vantaggioso. Tale circostanza peraltro impatta fortemente su tutte le ritenute operate dai datori di lavoro nel 2020, che in applicazione della norma per tali soggetti sono state

parametrate su una base imponibile ridotta del 50%, salvo scoprire che in realtà, secondo l'Agenzia delle entrate (che cita a supporto un parere prot. 324497 rilasciato dal Mef in data 9 ottobre 2020), la norma non è ancora efficace.

Tralasciando il paradossale per cui in un tempo di bulimia da dpcm, proprio l'assenza di uno di essi possa cagionare il diniego dell'applicabilità, solo per alcuni soggetti, di un regime fiscale di discreto successo negli ultimi anni, il tema offre numerosi spunti da tenere in considerazione.

In primo luogo, la norma in commento non prevede, tra le condizioni necessarie per la sua applicazione, l'emissione di un decreto che ne disciplini i criteri e le modalità. Piuttosto, stando al dato letterale dell'art. 16, comma 5 quinquies, più semplicemente si demanda ad un dpcm il compito di dettare criteri e modalità della costituzione del fondo in cui gli sportivi dovranno versare il contributo pari allo 0,5% della propria base imponibile.

In secondo luogo, ci si chiede cosa succederà ora rispetto a tutti quei datori di lavoro, tra cui ad esempio molti club della lega di Serie A, che avendo ricevuto dai propri calciatori l'autocertificazione necessaria per poter applicare il regime (redatta ovviamente in buona fede), hanno applicato le ritenute sugli stipendi dei propri dipendenti in misura ridotta. Difatti, non si può escludere che il fisco, a fron-

te dell'accertamento dell'indebita fruizione del regime, attribuisca una responsabilità diretta (anche) al sostituto d'imposta per la mancata applicazione delle ritenute.

Ciò pesa ancor di più se si pensa che, ad esempio, sebbene il contratto collettivo nazionale dei calciatori professionisti prevede che «la retribuzione deve essere espressa al lordo», per prassi in fase di negoziazione contrattuale le parti discutono e indicano nel contratto la retribuzione netta, nonché l'eventuale applicazione del regime degli impatriati. Inutile sottolineare come l'interpretazione dell'Agenzia delle entrate potrebbe cagionare ulteriori oneri economici legati agli eventuali contenziosi che potrebbero sorgere tra le parti in relazione al sostenimento del maggior onere tributario. Inoltre, l'Agenzia delle entrate non si esprime in merito alla possibilità che, una volta che il dpcm sarà finalmente emanato, il regime trovi applicazione retroattivamente, dal 2020, oppure a partire dal periodo di imposta di emanazione. Nell'attesa di un auspicato «chiarimento sul chiarimento», i soggetti interessati sono invitati a monitorare con estrema attenzione i prossimi sviluppi, onde evitare di incorrere in pesanti sanzioni che certamente mortificherebbero l'intento originario, lodevole ed efficace, della norma agevolativa.

Gian Gualberto Morgigni
e Lorenzo Ferro

© Riproduzione riservata