# FANTOZZI & ASSOCIATI STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

AGEVOLAZIONI E NUOVE OPPORTUNITÀ FISCALI PER I NEO RESIDENTI ABBIENTI, GLI IMPATRIATI E GLI SPORTIVI PROFESSIONISTI.

Brescia 14 ottobre 2022

Avv. Edoardo Belli Contarini



L'art. **24-bis** del TUIR (introdotto dalla L. n. 232/2016) prevede un regime opzionale di imposizione sostitutiva dell'IRPEF (e delle addizionali locali), cui possono accedere le persone fisiche (e, su richiesta, i loro familiari) che trasferiscono la residenza fiscale in Italia, relativamente ai redditi «prodotti all'estero» ex art. 165 del T.u.i.r. («a specchio» art. 23 del T.u.i.r.).

La *ratio* di tale norma è quella di incentivare i soggetti esteri a trasferire in Italia il proprio domicilio e la propria residenza anagrafica, così da favorire nuovi investimenti e, conseguentemente, far crescere i livelli occupazionali.

# Condizioni soggettive di accesso al regime

Possono accedere al regime le persone fisiche che:

- trasferiscono la propria residenza in Italia ai sensi dell'art. 2 co. 2 del TUIR;
- non siano state fiscalmente residenti in Italia, ai sensi dell'art. 2 co. 2 del TUIR, per almeno nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione.

Su richiesta del soggetto che esercita l'opzione, quest'ultima può essere <u>estesa</u>, nel corso di tutto il periodo dell'opzione, a uno o più familiari di cui all'art. 433 c.c., purché soddisfino le suddette condizioni previste per le persone fisiche. L'agevolazione opera anche nell'ipotesi di applicabilità della presunzione di cui all'art. 2 co. 2-bis del TUIR (soggetti che si presumono trasferiti in Stati o territori a fiscalità privilegiata).

### Interpello «probatorio»

Ai sensi dell'**art. 24-bis co. 3** del TUIR, l'opzione deve essere esercitata dopo aver ottenuto risposta favorevole a specifica istanza di interpello "probatorio", presentata entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia.

Derogando a tale norma, il provv. AdE 8.3.2017 n. 47060 ha affermato la <u>facoltatività dell'interpello</u>.

Tuttavia, appare opportuno presentarlo comunque, soprattutto per la check list.

# Redditi agevolati

I redditi prodotti all'estero assorbiti dall'imposta sostitutiva (100.000 euro) sono individuati secondo i criteri di cui all'art. 165 co. 2 del TUIR, in base al quale "i redditi si considerano prodotti all'estero sulla base di criteri reciproci a quelli previsti dall'art. 23 per individuare quelli prodotti nel territorio dello Stato".

# Pertanto, sono redditi «prodotti all'estero»:

- i redditi fondiari derivanti da terreni e fabbricati situati all'estero;
- i redditi di capitale corrisposti da Stati esteri o da soggetti non residenti (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 18.2.2021 n. 12);
- i redditi di lavoro dipendente prestato all'estero;
- i redditi di lavoro autonomo derivanti da attività esercitate all'estero mediante una base fissa;
- i redditi d'impresa derivanti da attività svolte da stabili organizzazioni all'estero;
- le plusvalenze conseguite per effetto della cessione a titolo oneroso di partecipazioni non qualificate in società estere;
- i redditi diversi derivanti da attività svolte all'estero e da beni che si trovano all'estero (cfr. ris. AdE 18.2.2021, n. 12);
- i redditi derivanti dalla cessione delle <u>valute virtuali</u> nella misura in cui tali attività non sono depositate in un conto detenuto presso un intermediario italiano (cfr. risposta interpello AdE 1.8.2022, n. 397).

Si considerano, inoltre, «prodotti all'estero» (cfr. AdE circolare n. 17 del 23/05/2017):

- i redditi d'impresa prodotti all'estero in assenza di stabile organizzazione;
- gli interessi dei conti correnti bancari e postali;
- le plusvalenze derivanti dalla cessione di partecipazioni non qualificate in società residenti negoziate in mercati regolamentati ovunque detenute (art. 23, co. 1, n. 1) del T.u.i.r.)

FANTOZZI & ASSOCIATI

### Redditi posseduti per «interposta persona»

La circ. AdE n. 17/2017 ha precisato che il regime sostitutivo opera anche con riferimento ai redditi derivanti dal possesso per «interposta persona» (una società non residente, un trust, etc.) di liquidità o proprietà immobiliari.

Pertanto, se la persona fisica possiede redditi di fonte estera per il tramite di un'entità interposta estera, gli stessi sono assorbiti nell'imposta sostitutiva ex art. 24-bis del TUIR (ad esempio, se la persona fisica possiede tramite un'entità interposta immobili ubicati in Florida, i redditi derivanti dagli stessi sconteranno esclusivamente l'imposta sostitutiva); diversamente, se la persona fisica possiede, per interposta persona, redditi di fonte italiana, questi ultimi scontano il regime di imposizione ordinaria (ad esempio, se la persona fisica possiede, tramite un'entità interposta estera, immobili ubicati in Italia, i redditi derivanti dagli stessi sconteranno l'ordinario regime impositivo applicabile alle persone fisiche residenti in Italia).

#### Redditi esclusi dal beneficio

L'imposta sostitutiva non assorbe le plusvalenze derivanti dalla <u>cessione di partecipazioni qualificate detenute in enti e società non residenti (art. 67 co. 1 lett. c) del T.u.i.r.), realizzate <u>nei primi cinque periodi d'imposta</u> di validità dell'opzione, che rimangono soggette al regime ordinario di imposizione di cui all'art. 68 co. 3 del T.u.i.r..</u>

Tale disposizione è ispirata da una finalità antielusiva volta a evitare che la persona fisica che detiene una partecipazione qualificata in un'entità estera, suscettibile di produrre una considerevole plusvalenza, trasferisca la sua residenza in Italia al solo fine di godere della tassazione agevolata, traferendosi in altro Stato non appena assolta l'imposta sostitutiva, neutralizzando così la portata attrattiva del regime (cfr. AdE circolare n. 17 del 23/05/2017).

FANTOZZI & ASSOCIATI

# Caratteristiche del regime sostitutivo

Per effetto dell'esercizio dell'opzione, sui redditi prodotti all'estero, individuati con i suddetti criteri, si applica un'imposta sostitutiva dell'IRPEF (e delle addizionali locali) calcolata in via forfetaria, a prescindere dall'importo dei redditi percepiti, nella misura di 100.000 euro per ciascun periodo d'imposta di validità dell'opzione.

Sulla misura dell'imposta sostitutiva di euro 100.000 sono sorti vari dubbi di costituzionalità, in particolare sotto il profilo dell'eguaglianza tributaria e della ragionevolezza; tale meccanismo è apparso, infatti, sproporzionato rispetto alla *ratio* della norma stessa.

L'importo è ridotto a 25.000 euro per ciascun periodo d'imposta per i familiari interessati.

L'imposta è versata in un'unica soluzione, entro la data prevista per il versamento del saldo delle imposte sui redditi, con ulteriore beneficio di dilazione temporale (ris. AdE 11.6.2018, n. 44).

Per l'accertamento, la riscossione, il contenzioso e le sanzioni si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per l'IRPEF.

L'imposta non è deducibile da nessun'altra imposta o contributo.

# Compensazione e/o rimborso delle ritenute subite

Qualora, nell'anno di acquisizione della residenza in Italia il contribuente abbia subìto ritenute in Italia per i redditi di fonte estera percepiti, è possibile utilizzare in compensazione ex art. 17 del DLgs. n. 241/97 o chiedere a rimborso l'importo delle suddette ritenute (circ. AdE n. 17/2017; cfr. anche risposta ad interpello AdE 14.2.2022, n. 83).

L'Agenzia precisa che il soggetto che esercita l'opzione può rilasciare un'apposita dichiarazione agli intermediari per non applicare alcuna ritenuta (la facoltà, da parte dell'intermediario, di non applicare la ritenuta non può essere esercitata prima dell'esercizio dell'opzione; cfr. risposta ad interpello AdE 11.6.2020, n. 178).

### Modalità di esercizio dell'opzione

È possibile esercitare l'opzione in dichiarazione dei redditi anche se non è ancora pervenuta la risposta all'interpello da parte dell'AdE.

L'opzione si intende tacitamente rinnovata di anno in anno, a meno che non intervenga un'ipotesi di cessazione degli effetti, di revoca dell'opzione o di decadenza dal regime.

# Perfezionamento dell'opzione

L'opzione si perfeziona, alternativamente, con la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa (cfr. provv. AdE n. 47060/2017) al:

- periodo d'imposta in cui la persona ha trasferito la propria residenza fiscale in Italia;
- periodo d'imposta successivo.

#### «Remissione in bonis»

Il contribuente che abbia versato l'imposta sostitutiva nei termini di legge, ma non abbia perfezionato l'opzione in sede di dichiarazione dei redditi, può regolarizzare la propria posizione con la c.d. <u>remissione *in bonis*</u> (cfr. circ. AdE n. 17/2017) entro il termine di presentazione della prima dichiarazione utile (la dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta successivo), versando la <u>sanzione di 250 euro</u>.

# Ulteriore beneficio: possibilità di esclusione di alcuni Stati esteri (c.d. «cherry picking»)

Le persone fisiche, per sé o per uno o più dei familiari, possono non avvalersi dell'imposizione sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, a seguito di specifica indicazione:

- in sede di esercizio dell'opzione, oppure
- con successiva modifica (tale modifica, in base alla circ. AdE n. 17/2017, può essere finalizzata solo ad escludere ulteriori Stati o territori rispetto a quelli già individuati).

La scelta deve riguardare necessariamente tutti i redditi prodotti nel Paese oggetto di esclusione dall'opzione.

Una volta operata, la scelta di esclusione non è più revocabile.

Per i redditi prodotti nei suddetti Stati o territori esteri, si applica il regime ordinario e compete il credito d'imposta per i redditi prodotti all'estero (la fruizione di tale credito sarebbe, invece, inibita per il reddito soggetto al regime sostitutivo).



### Ulteriori effetti positivi riflessi dell'esercizio dell'opzione

Per i periodi d'imposta di validità dell'opzione opera <u>l'esenzione dall'obbligo di</u>:

- compilare il quadro RW (art. 4 del DL n. 167/90 conv. L. n. 227/90);
- versare l'IVIE e l'IVAFE (art. 19 co. 13 e 18 del DL n. 201/2011 conv. L. n. 214/2011);
- versare le imposte di donazione e successione sui beni detenuti all'estero.

Tali esenzioni operano anche nei confronti dei familiari interessati dall'opzione.

## Segnalazione nel quadro RW delle partecipazioni «qualificate»

L'AdE (circ. 17/2017) ha precisato che, in relazione alle partecipazioni qualificate in società che possono generare plusvalenze tassabili se realizzate nei primi cinque periodi di imposta di validità dell'opzione, permane durante il quinquennio l'obbligo di indicare nel quadro RW il valore della partecipata estera.

#### Non cumulabilità con altri incentivi

L'agevolazione <u>non è cumulabile</u> con:

- l'agevolazione prevista dall'art. 44 del DL n. 78/2010 per il trasferimento di ricercatori e docenti dall'estero;
- l'agevolazione per i lavoratori «impatriati» prevista dall'art. 16 del DLgs. n. 147/2015.

Ciò non esclude, precisa la circ. AdE 17/2017, la possibilità di fruire alternativamente dei suindicati regimi in diversi periodi di imposta.

FANTOZZI & ASSOCIATI

### Esercizio, revoca, decadenza e durata dell'opzione

Nell'opzione si deve indicare la giurisdizione o le giurisdizioni in cui il soggetto ha avuto l'ultima residenza fiscale prima dell'esercizio di validità dell'opzione (nonchè le giurisdizioni in cui avevano residenza i familiari, nel caso di estensione dell'opzione a questi ultimi).

L'opzione ha la durata di <u>quindici anni</u> ed è <u>esclusa la possibilità di rinnovo del regime sostitutivo a scadenza</u> (circ. AdE n. 17/2017).

L'opzione è <u>revocabile</u> (anche in relazione a uno o più familiari) e sono previste le seguenti <u>cause di cessazione o decadenza</u>:

- decorso del periodo di validità (quindici anni dal primo periodo d'imposta di validità dell'opzione; tale ipotesi, secondo quanto precisa la circ. AdE n. 17/2017, comporta la cessazione dell'estensione del regime per i familiari);
- omesso o insufficiente versamento, in tutto o in parte, dell'imposta sostitutiva nella misura e nei termini normativamente previsti;
- trasferimento della residenza fiscale in altro Stato o territorio, con effetto dal periodo d'imposta in cui il soggetto perde la residenza in Italia ai fini fiscali.

La revoca o la decadenza dal regime precludono l'esercizio di una nuova opzione e i relativi effetti si estendono anche ai familiari; tuttavia, i familiari possono esercitare un'opzione autonoma con efficacia per i periodi di imposta residui fino a un totale di quindici periodi di imposta, computando anche le annualità in cui tali soggetti hanno goduto del regime come familiari.

La decadenza dal regime di uno o più dei familiari per omesso o insufficiente versamento dell'imposta sostitutiva loro riferita o per il trasferimento della residenza in altro Stato non comporta la decadenza dal regime per le persone fisiche che esercitano l'opzione.

Il regime di tassazione agevolata (i.e., detassazione parziale) è previsto per i lavoratori «impatriati» dall'art. **16 del D.Lgs. n. 147/2015**.

Tale norma ha introdotto, a decorrere dal periodo di imposta 2016, una tassazione agevolata dei redditi prodotti dai contribuenti (i) che <u>trasferiscono la residenza fiscale</u> in Italia (ii) che <u>si impegnano a risiedervi per almeno due periodi</u> di imposta, (iii) svolgendo un'<u>attività lavorativa nel territorio italiano</u>.

Il regime agevolato è stato oggetto di modifiche, apportate principalmente dal D.L. n. 34/2019 (art. 5), che hanno ampliato la platea dei soggetti che possono godere dell'agevolazione, ridefinendo i requisiti soggettivi ed oggettivi, oltre che la percentuale agevolabile (con effetti, <u>dal periodo di imposta 2020</u>).

#### Trasferimento della residenza fiscale

L'agevolazione si applica <u>a decorrere dal periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento</u> della residenza fiscale ai sensi dell'art. 2 del TUIR (in base al quale «si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile»).

Considerato che per le persone fisiche il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, un soggetto che si sia trasferito in Italia dopo il 2 luglio (dopo il 1° luglio nel caso di anno bisestile) non può essere considerato «fiscalmente residente» per quell'anno, in quanto l'integrazione dei requisiti di radicamento della residenza sarà sempre per un tempo inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta (circ. AdE n. 17/2017; cfr. anche risposta interpello AdE 12.2.2019 n. 34).

#### Decorrenza

Per effetto dell'art. 13-ter del DL n. 124/2019, il nuovo regime degli impatriati, come modificato dal DL n. 34/2019, si applica (circ. AdE n. 33/2020):

- dal periodo d'imposta 2019, ai soggetti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia dal 30.4.2019 ed entro il 2.7.2019;
- dal periodo d'imposta 2020, qualora abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia dal 3.7.2019.

### Durata dell'agevolazione

Come per la previgente disciplina, l'agevolazione è applicabile, in linea generale, <u>per 5 periodi d'imposta</u>, decorrenti dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia.

## Determinazione dell'agevolazione

In presenza delle condizioni richieste, i redditi di lavoro dipendente, assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30% del loro ammontare, con esenzione quindi del 70% (in passato, la misura del reddito tassabile era del 50%).

Il regime di favore spetta anche ai lavoratori che avviano un'attività d'impresa in Italia; il reddito d'impresa agevolabile è soltanto quello dell'imprenditore individuale.

I suddetti redditi sono imponibili soltanto al 10% per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni del Sud Italia: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia.

## Requisiti soggettivi

Per beneficiare di tale regime speciale, i soggetti che trasferiscono in Italia la residenza fiscale devono soddisfare i seguenti requisiti (art. 16 co. 1 del DLgs. n. 147/2015):

- i lavoratori <u>non devono essere stati residenti in Italia nei 2 periodi d'imposta precedenti</u> il predetto trasferimento (in passato era richiesta una residenza estera per almeno 5 periodi d'imposta);
- tali soggetti devono impegnarsi a risiedere in Italia per almeno 2 anni;
- <u>l'attività lavorativa deve essere prestata prevalentemente nel territorio italiano</u> (senza più quindi alcun requisito relativo all'elevata qualificazione o specializzazione).

In base al successivo comma 2, sono <u>destinatari</u> del beneficio fiscale in esame, <u>inoltre</u>, i cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, i quali:

- siano in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto «continuativamente» un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, ovvero
- abbiano svolto «continuativamente» un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una «specializzazione post lauream».

#### Lavoratori non iscritti all'AIRE

Possono accedere all'agevolazione anche i cittadini italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia dall'1.1.2020, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi nei due periodi d'imposta antecedenti il trasferimento (art. 16, co. 5-ter del DLgs. n. 147/2015).



# Requisiti oggettivi

Con riferimento all'ambito oggettivo, sono agevolabili:

- i redditi di <u>lavoro dipendente e assimilati ed i redditi di lavoro autonomo</u>, che derivano dall'esercizio di arti e professioni di cui all'articolo 53 del TUIR, svolte sia in forma individuale sia associata, prodotti nel territorio dello Stato (art. 16, c. 1).;
- i <u>redditi d'impresa</u> prodotti dai soggetti che avviano un'attività d'impresa in Italia dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (art. 16, c. 1-bis).

### Sono esclusi, invece:

- i redditi prodotti dalle <u>società di persone commerciali</u> e imputati per trasparenza direttamente a ciascun socio, in proporzione alla propria quota di possesso ai sensi dell'articolo 5 del TUIR (cfr. circolare AdE n. 33/E 2020);
- il reddito di impresa prodotto dalle <u>società a responsabilità limitata a «ristretta base proprietaria</u>», i cui soci sono esclusivamente persone fisiche, ai sensi dell'articolo 116 del TUIR (cfr. circolare AdE n. 33/E 2020).

Dunque, il reddito di impresa agevolabile è soltanto quello prodotto dell'imprenditore individuale.

In presenza del collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia e l'inizio di un'attività lavorativa (per la quale è prevista una tassazione agevolata dei redditi prodotti in Italia), possono essere oggetto di agevolazione <u>anche</u> gli ulteriori redditi derivanti da attività lavorative intraprese in periodi di imposta successivi al rientro (ma comunque entro il quinquennio agevolabile, nel rispetto dei limiti temporali di applicazione dell'agevolazione; cfr. circolare AdE n. 33/E 2020).

### Estensione dell'agevolazione

Altra novità introdotta dal «Decreto Crescita» riguarda la possibilità che il regime di favore trovi applicazione per <u>ulteriori 5 periodi d'imposta</u>, con reddito imponibile per tale periodo in <u>misura pari al 50%</u> e non più del 30%, nel caso in cui, in alternativa (art. 16 co. 3-bis del DLgs. n. 147/2015):

- i lavoratori diventino proprietari di almeno <u>un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia</u>, successivamente al trasferimento in Italia (comunque entro e non oltre i primi 5 periodi di imposta di fruizione del regime) o nei dodici mesi precedenti al trasferimento; resta fermo che l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli anche in comproprietà con l'impatriato; la circostanza di essere già proprietario di un altro immobile di tipo residenziale sul territorio dello Stato non impedisce il prolungamento del periodo agevolato, purché l'acquisto avvenga a titolo di piena proprietà e non di usufrutto o di nuda proprietà, essendo altresì esclusi i contratti preliminari (circ. AdE n. 33/2020);
- i lavoratori abbiano <u>almeno un figlio minorenne o a carico</u>, anche in affido preadottivo (tale presupposto può sussistere sia prima del trasferimento in Italia, sia successivamente, a condizione che il figlio sia nato o in affido o adottato entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione). La percentuale di tassazione dei redditi agevolabili prodotti nel territorio dello Stato negli ulteriori cinque periodi d'imposta si <u>riduce al 10%</u> se il soggetto ha almeno tre figli minorenni o a carico.

### Estensione per i «vecchi impatriati»

Con l'art. 1 co. 50 della L. n. 178/2020 (Legge di bilancio 2021) è stata prevista la possibilità, in presenza di figli minori o in caso di acquisto di un'abitazione, di estendere il beneficio (di esenzione del 50% del reddito) per ulteriori 5 periodi d'imposta anche per i "vecchi" lavoratori impatriati, qualora questi ultimi:

- siano stati iscritti all'AIRE o, alternativamente, siano cittadini di Stati membri dell'Unione europea;
- abbiano trasferito la residenza in Italia già prima del 2020;
- alla data del 31.12.2019 risultino beneficiari del regime in commento.

L'estensione temporale del beneficio è subordinata al versamento di un importo pari al 5% (se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno tre figli minorenni <u>e</u> diventa o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia) o al 10% (se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno un figlio minorenne <u>o</u> è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia) dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia e oggetto dell'agevolazione, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione. Tale onere va commisurato all'intero reddito complessivamente prodotto dalla persona e non già soltanto sul reddito agevolato.

#### Modalità di fruizione

Per beneficiare del regime degli impatriati, il lavoratore deve presentare una richiesta scritta al datore di lavoro, il quale applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta e, in sede di conguaglio, dalla data dell'assunzione, mediante applicazione delle ritenute sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile. Nelle ipotesi in cui il datore di lavoro non abbia potuto riconoscere l'agevolazione, il contribuente può fruirne, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi. In tal caso, il reddito di lavoro dipendente va indicato già nella misura ridotta.

I lavoratori autonomi, invece, possono accedere al regime fiscale agevolato direttamente in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi o, in alternativa, fruirne in sede di applicazione della ritenuta d'acconto operata dal committente sui compensi percepiti.

Qualora l'impatriato non abbia formulato alcuna richiesta al proprio datore di lavoro nel periodo di imposta in cui è avvenuto il rimpatrio, né abbia dato evidenza nelle relative dichiarazioni dei redditi i cui termini di presentazione risultano scaduti, per detti periodi di imposta l'accesso al regime è precluso. Trattandosi di un regime opzionale, è preclusa la possibilità di presentare una dichiarazione integrativa "a favore" oltre il termine di 90 giorni dalla scadenza ordinaria (circ. AdE n. 33/2020).

### Non cumulabilità con altre agevolazioni

L'agevolazione per i lavoratori impatriati ex art. 16 del DLgs. n. 147/2015 non è cumulabile con:

- l'agevolazione ex art. 44 del DL n. 78/2010 per il trasferimento di ricercatori e docenti dall'estero;
- il regime dei neo residenti facoltosi ex art. 24-bis del TUIR.

# Regime degli «impatriati» sportivi professionisti – Art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015



L'agevolazione fiscale prevista dall'art. 16 è stata estesa genericamente, con l'introduzione dei commi 5 quater e 5 quinquies ad opera del D.L. n. 34/2019, anche agli sportivi professionisti.

Tuttavia, a seguito di successive modifiche (da ultimo art. 12-quater, comma 1, lett. b) D.L. 21 marzo 2022, n. 21), è stato disposto che, dal periodo di imposta 2022, il regime degli impatriati non trova applicazione per i rapporti di lavoro sportivo regolati dalla L. 23.3.81 n. 91 e dal DLgs. 28.12.2021 n. 36 (dal 2023, a seguito della riforma dell'ordinamento sportivo operata dal DLgs. 28.12.2021 n. 36, i lavoratori sportivi saranno qualificati senza distinzione di genere o di settore).

L'agevolazione opera, però, nelle seguenti tassative ipotesi (art. 12-quater del DL n. 21/2022):

- nel caso in cui i redditi derivanti dai predetti rapporti di lavoro sportivo siano prodotti in discipline riconosciute dal CONI nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica entro l'anno 1990, può accedere al beneficio il contribuente che abbia compiuto il ventesimo anno di età e con un reddito superiore a 1.000.000 euro;
- nel caso in cui detti redditi siano prodotti in discipline riconosciute dal CONI nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la **qualificazione professionistica dopo l'anno 1990**, può accedere al beneficio il contribuente che abbia compiuto il <u>ventesimo anno di età e con un reddito complessivo superiore a 500.000 euro</u>.

Dopo la legge n. 91/81, le Federazioni Sportive hanno riconosciuto come «professionistiche» sei discipline sportive; ad oggi, tuttavia, sono rimaste solo in quattro: il **calcio**, il **golf**, il **basket** (solo nella categoria A1) e il **ciclismo** (il motociclismo ha chiuso il settore nel 2011 e la boxe nel 2013).

# Regime degli «impatriati» sportivi professionisti – Art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015



Dal 2022, pertanto, i lavoratori sportivi, diversi da quelli tassativamente indicati nel citato comma 5-quater dell'art. 16, non potranno accedere al regime agevolativo in esame.

Le previgenti disposizioni (le quali disciplinavano il regime speciale per gli sportivi professionisti ex L. 91/81) rimangono valide per i rapporti in essere, fino a naturale scadenza (art. 12-quater, comma 3, del D.L. n. 21/2022).

Per gli sportivi la misura di detassazione è, come in precedenza, <u>pari al 50%</u> dei redditi imponibili; non si applicano però le maggiorazioni delle detassazione spettanti per i trasferimenti nel «Mezzogiorno» e in presenza di almeno tre figli minorenni o a carico.

L'esercizio dell'opzione per il regime agevolato resta subordinato al <u>versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile.</u>

# FANTOZZI & ASSOCIATI STUDIO LEGALE TRIBUTARIO

Via Sicilia, 66 00187 ROMA Tel. +39 06 4200611 Fax +39 06 42011976 studiorm@fantozzieassociati.it Via Privata Maria Teresa, 11 20123 MILANO Tel. +39 02 7260591 Fax +39 02 72605950 studiomi@fantozzieassociati.it Via Farini, 2 40124 BOLOGNA Tel. +39 051 27771 Fax +39 051 277733 studiobo@fantozzieassociati.it