

IL DECRETO
LEGGE N.134 DEL
2019
(»CRESCITA»)

PROF.
GIANFRANCO
FERRANTI

MILANO
24 GIUGNO 2019

I REGIMI FISCALI AGEVOLATI PER I FORFETARI, GLI «IMPATRIATI», I DOCENTI E I RICERCATORI: TRA NOVITÀ E PROBLEMI APERTI

**PROF.
GIANFRANCO
FERRANTI**

MILANO
24 GIUGNO 2019

IL REGIME FORFETARIO

www.leoassociati.it

LA LEO ASSOCIATI
STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

IL NUOVO REGIME FORFETARIO RITENUTA D'ACCONTO 1/3

L'art. 6, comma 1, del D.L. 34 del 2019 stabilisce che i contribuenti in regime forfetario sono obbligati, con effetto retroattivo dal 1° gennaio 2019, ad effettuare gli **adempimenti** stabiliti per i **sostituti d'imposta** nei riguardi dei soggetti ai quali gli stessi erogano somme e valori che concorrono a formare il **reddito di lavoro dipendente o assimilato** dei percettori.

La previsione normativa ha la finalità di evitare che i percettori delle dette somme e valori siano obbligati a presentare la dichiarazione dei redditi per versare le imposte non "trattenute" dal soggetto erogante.

Un'analogica modifica è stata operata, dal **comma 3** dello stesso **art. 6**, nell'art. 1, comma 21, della legge n. 145 del 2018, con riguardo al nuovo **regime** di imposizione sostitutiva **con l'aliquota del 20 per cento**, che dovrebbe entrare in vigore nel 2020 e trovare applicazione nei riguardi degli imprenditori individuali e degli esercenti arti e professioni che abbiano conseguito, nell'anno precedente, ricavi o compensi compresi tra 65.001 e 100.000 euro, ragguagliati ad anno.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO RITENUTA D'ACCONTO 2/3

L'esonero dall'obbligo di **effettuazione** delle **ritenute resta**, invece, in vigore con riguardo alle somme erogate ai titolari di **redditi diversi da quelli di lavoro dipendente e assimilati**.

Si ritiene che **non** trovi applicazione la **facoltà** di effettuare comunque le ritenute prevista dalla circolare n. 9/E del 2019, prevista soltanto per risolvere il problema connesso alle difficoltà in cui sarebbero incorsi i titolari di redditi di lavoro dipendente e assimilati. D'altra parte nella circolare si parla di emolumenti e non di compensi. Di conseguenza, in questi casi l'**effettuazione delle ritenute** potrebbe costituire un **comportamento concludente** finalizzato all'esercizio dell'**opzione per il regime ordinario**.

Nel **comma 2** dello stesso **art. 6** è stabilito che, in deroga ai principi recati dallo Statuto del contribuente, il **nuovo obbligo si applica** con effetto retroattivo, cioè a decorrere **dal 1° gennaio 2019**. E', in particolare, previsto che "l'ammontare complessivo delle **ritenute** di cui al comma 1, **relative alle somme già corrisposte**" precedentemente al 1° maggio 2019, "è trattenuto, a valere sulle retribuzioni corrisposte a partire dal terzo mese successivo" alla detta data, in tre rate mensili di uguale importo, e versato nei termini di cui all'art. 8 del DPR n. 602 del 1973, cioè entro i primi 15 giorni del mese successivo a quello in cui è stata operata la ritenuta.

Si tratta, in pratica, delle ritenute relative alle somme corrisposte **dal 1° gennaio al 30 aprile 2019**, che devono essere **operate a partire dal** successivo mese di **agosto** (le altre due rate scadono nei mesi di settembre e ottobre).

IL NUOVO REGIME FORFETARIO RITENUTA D'ACCONTO 3/3

i
F
O
R
F
E
T
A
R
I

NON
SUBISCONO
RITENUTE
D'ACCONTO



I ricavi e i compensi relativi al reddito oggetto del regime non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto di imposta. A tal fine i contribuenti rilasciano un'apposita dichiarazione, dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto ad imposta sostitutiva

NON
OPERANO
ALCUNE
RITENUTE

Effettuano ritenute solo sulle somme che costituiscono per i percipienti redditi di lavoro dipendente e assimilati (DL 34/2019)

DEVONO INDICARE IN DRI SOGGETTI AI QUALI HANNO CORRISPOSTO SOMME POTENZIALMENTE ASSOGGETTABILI A RITENUTA

NO CERTIFICAZIONI per i percettori di somme non soggette a ritenute

PREDISPONGONO IL MODELLO 770 e le certificazioni solo per le somme soggette a ritenute

IL NUOVO REGIME FORFETARIO OBBLIGHI INFORMATIVI 1/3

I contribuenti che applicano il regime forfetario sono tenuti a **conservare i documenti emessi e ricevuti**.

L'art. 1, comma 73, della legge n. 190 del 2014 stabilisce che con i provvedimenti di approvazione dei modelli per la dichiarazione dei redditi sono individuati, per i **contribuenti che applicano il regime forfetario, specifici obblighi informativi** relativamente all'attività svolta.

Nel **quadro RS della Dich.ne dei redditi persone fisiche** c'è una apposita sezione (righe da 371 a 381) per l'indicazione dei dati relativi a tali obblighi. Nel quadro vanno indicati i **codici fiscali dei percettori di redditi** per i quali **non** sono state **operate le ritenute** alla fonte e l'ammontare dei redditi stessi nonché, cumulativamente, le altre **informazioni relative all'attività svolta dall'impresa** (riguardanti i lavoratori dipendenti, i mezzi di trasporto, i costi per l'acquisto di merci e beni assimilati, per il godimento di beni di terzi e per l'acquisto di carburante) **e dall'artista o professionista** (concernenti il numero di giornate retribuite ai dipendenti, i compensi corrisposti a terzi per prestazioni direttamente afferenti l'attività, i consumi).

IL NUOVO REGIME FORFETARIO OBBLIGHI INFORMATIVI 2/3

Nella **circolare n. 10/E del 2016** è stato precisato che “i dati richiesti nel prospetto dichiarativo devono essere indicati con riguardo alla documentazione ricevuta o emessa da tali soggetti. Ad esempio, le informazioni relative ai costi richieste agli esercenti attività di impresa dovranno essere dichiarate **solo laddove i contribuenti abbiano ricevuto la relativa documentazione fiscale** nel periodo di imposta e nella misura in essa indicata” e che “i **beni strumentali utilizzati promiscuamente** per l'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e per l'uso personale o familiare del contribuente, dovranno essere dichiarati nella misura del 50%”.

Inoltre “i dati relativi ai **redditi** erogati, per i quali, all'atto del pagamento, **non** è stata **operata la ritenuta** alla fonte ... devono essere indicati ... facendo riferimento ai redditi e compensi pagati nel periodo d'imposta oggetto di dichiarazione, **indipendentemente dal motivo** per cui la ritenuta non è stata effettuata (ossia anche quando il soggetto percipiente sia a sua volta un soggetto forfettario per il quale la ritenuta non si applica)”.

Non sono stati, però, precisati ulteriormente i criteri in base ai quali v anno indicati i numerosi dati richiesti.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO OBBLIGHI INFORMATIVI 3/3

L'**art. 6-bis**, inserito in sede di conversione in legge nel **D.L. 34 del 2019**, ha integrato tale disposizione stabilendo che gli obblighi informativi sono individuati **«escludendo i dati e le informazioni già presenti**, alla data di approvazione dei modelli di dichiarazione dei redditi, **nelle banche di dati** a disposizione dell'Agenzia delle entrate **o** che è previsto siano alla stessa **dichiarati o comunicati, dal contribuente o da altri soggetti**, entro la data di presentazione dei medesimi modelli di dichiarazione dei redditi».

Le amministrazioni interessate devono dare attuazione a tale disposizione senza nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO

LE QUESTIONI APERTE

IL NUOVO REGIME FORFETARIO I SOGGETTI ESCLUSI

SOGGETTI
ESCLUSI

```
graph LR; A[SOGGETTI ESCLUSI] --> B[Società commerciali di persone e soggetti equiparati di cui all'art. 5 del TUIR (comprese le società di fatto)]; A --> C[Società di capitali e altri soggetti IRES di cui all'art. 87 del TUIR]; A --> D[Associazioni professionali e società semplici di cui all'art. 5 del TUIR];
```

Società commerciali di persone e soggetti equiparati di cui all'art. 5 del TUIR (comprese le società di fatto)

Società di capitali e altri soggetti IRES di cui all'art. 87 del TUIR

Associazioni professionali e società semplici di cui all'art. 5 del TUIR

IL NUOVO REGIME FORFETARIO I DATI SULLE PARTITE IVA

Dagli ultimi **dati dell'Osservatorio sulle partite IVA** resi noti dal Dipartimento delle finanze risulta che nel **primo trimestre 2019** le **nuove posizioni** aperte dalle ditte individuali e dagli esercenti arti e professioni in forma individuale sono **aumentate del 14 per cento** rispetto allo stesso trimestre del 2018 (150.934 rispetto a 132.396. Nel primo trimestre 2017 le nuove partite IVA aperte dai soggetti in esame erano state, invece, 133.946).

Il Dipartimento ha evidenziato che gli **incrementi di aperture di partite IVA individuali** sono direttamente **proporzionali all'età** dei soggetti interessati, con un incremento che arriva al 39,2% per quelli di età superiore a 65 anni mentre scende all'8,5 per cento in caso di età inferiore a 35 anni (l'incremento è del 26,5% per le persone fisiche tra 51 e 65 anni e del 13,1% per quelle tra 36 e 50 anni).

Le **nuove partite IVA** aperte dalle **società di persone e** dai soggetti ad essi **assimilati** sono, invece, **diminuite di oltre il 17 per cento**.

Tali dati pongono ulteriormente l'accento sulla **criticità segnalata dal Consiglio nazionale dei dottori commercialisti e degli esperti contabili** nel comunicato stampa del 15 novembre 2018, riguardante la circostanza che "la significatività dei vantaggi, unita alla impossibilità di conseguirli per chi svolge la propria attività in forma associata, porterà senza dubbio alcuno a preferire in molti casi la formula dello studio professionale individuale con "collaboratori a partita IVA" rispetto a quello della formula dello studio professionale associato e questa tendenza risulterà ancor più acuita con l'entrata in vigore nel 2020 dell'ulteriore regime di *flat tax* al 20% per le partite IVA individuali con fatturato compreso tra 65.000 e 100.000. Da questo punto di vista, è per i commercialisti evidente l'effetto distorsivo rappresentato dall'**incentivo implicito alla disgregazione degli studi professionali associati**". Peraltro i soggetti passivi dell'IRPEF sono i soci e gli associati e non le società di persone e le associazioni tra artisti e professionisti, che sono destinatarie soltanto degli obblighi contabili e dichiarativi.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO LA IRRILEVANZA DELLE PLUSVALENZE 1/2

Il regime in esame è fruibile dalle persone fisiche che esercitano un'attività d'impresa – anche nella forma delle imprese familiari o delle aziende coniugali non gestite in forma societaria – o un'arte o professione che conseguono, nell'anno precedente, **ricavi o compensi**, ragguagliati ad anno, **non superiori a 65.000 euro** ovvero che iniziano l'attività nel corso dell'anno.

Ai fini del computo del limite, **rilevano i ricavi di cui agli artt. 57 e 85 del TUIR** ovvero **i compensi di cui all'art. 54 del TUIR** derivanti dall'attività professionale o artistica (anche relativi ad un'attività cessata, diversa da quella iniziata nell'anno successivo).

Non rilevano, invece, **le plusvalenze**, le quali **non concorrono neanche alla determinazione del reddito**, anche se riferite a beni acquistati precedentemente alla fruizione del "regime forfetario". Le plusvalenze tornano, però, ad essere **imponibili se realizzate dopo l'uscita dal regime forfetario**.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO I DIRITTI DI AUTORE 1/5

L'Agenzia delle entrate ha affermato, nella **circolare n. 9/E del 2019**, che ai fini del rispetto del limite di ricavi/compensi per l'accesso al regime forfetario, occorre avere riguardo anche ai **proventi conseguiti quali diritti d'autore** - in quanto l'art. 53, co. 2, lett. b), del TUIR li considera «redditi di lavoro autonomo» - ma «solo **se correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta**, circostanza che sarà ritenuta sussistente se, sulla base di un esame degli specifici fatti e circostanze, gli stessi non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo».

L'Agenzia ha circoscritto, quindi, tale rilevanza ai soli casi di “**aggiramento**” del detto limite dei compensi **mediante l'artificiosa “frammentazione” dei compensi** riconducibili alla medesima attività artistica o professionale.

Suscita perplessità l'affermazione che per tali diritti, “anche se effettivamente correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta, **rimangono ferme le modalità di tassazione degli stessi” previste dall'art. 54, comma 8, del TUIR.**

Delle due l'una: **o si tratta di diritti d'autore** ai quali va applicato il regime impositivo ad essi riservato **o si è in presenza di compensi derivanti dall'attività artistica o professionale**, che non possono essere assoggettati a ritenuta né devono concorrere alla formazione del reddito complessivo al quale si applica l'imposizione progressiva.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO I DIRITTI DI AUTORE 2/5

Le affermazioni della circolare n. 9/E del 2019 prendono le mosse dalla **risoluzione n. 311 del 2008** (e dalla precedente risoluzione n. 145/E del 2007), in cui l'Agenzia delle Entrate, in risposta ad un interpello riguardante la rilevanza dei compensi da cessione di diritti d'autore nella determinazione del plafond per l'accesso/permanenza nel regime dei contribuenti «minimi» (introdotto con la Legge n. 244/2007) di un giornalista, aveva precisato che “qualora la cessione di diritto d'autore avvenga durante la permanenza nel regime agevolato l'operazione soggiace all'obbligo di certificazione dei compensi prevista per tale regime ... ed è **soggetta all'imposta sostitutiva**”.

Si pone, pertanto, la questione se circolare n. 9 abbia inteso precisare i criteri di determinazione della base imponibile dei diritti d'autore (abbattimento dell'imponibile del 25% o del 40%), sulla quale resterebbe applicabile l'imposta sostitutiva propria del regime forfetario, **ovvero** gli stessi restino assoggettati al loro **regime «ordinario»** e vadano, di conseguenza, assoggettati a **ritenuta d'acconto** da parte dei sostituti d'imposta.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO I DIRITTI DI AUTORE 3/5

Non esiste però, con riguardo ai diritti d'autore, un **principio di «attrazione»** analogo a quello contenuto nell'art. 50, comma 1, lett. c-bis), in base alla quale le somme e i valori percepiti in relazione ai rapporti di collaborazione coordinata e continuativa non sono considerati redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente se rientrano "nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'art. 53, comma 1," del TUIR.

Peraltro, nella **circolare n. 58/E del 2001** è stato affermato che i diritti d'autore vanno tenuti distinti dai compensi percepiti dal professionista per l'attività di convegnista, che è, invece, attratta nella sfera dell'attività professionale esercitata. E' stato in tale occasione ritenuto che "il fatto che il **professionista partecipi a convegni concernenti temi trattati in suoi scritti, assoggettati alla normativa sui diritti d'autore, non può** condurre a **configurare anche i compensi ricevuti come diritti d'autore**".

Va ricordato che l'Unione europea ha autorizzato l'adozione del regime forfetario per le operazioni soggette ad IVA sino a 65.000 euro ma se si tiene conto, ai fini della determinazione del limite, anche dei **diritti d'autore** – che sono **fuori campo IVA** - il regime si potrebbe applicare, ricorrendo tali situazioni, entro una soglia inferiore a quella prevista dalla norma comunitaria.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO I DIRITTI DI AUTORE 4/5

Si ritiene che nella circolare n. 9/E del 2019 si sia inteso fare riferimento ai casi, quali quelli dei giornalisti e degli artisti, per i quali **l'attività esercitata in regime forfetario ha ad oggetto proprio la realizzazione di opere protette dalla normativa sul diritto d'autore.**

Si tratta, quindi, di **casi particolari** nei quali risulta **labile la distinzione tra le attività produttive di reddito di lavoro autonomo e quelle da cui scaturiscono diritti d'autore** e in cui i soggetti interessati potrebbero attribuire i compensi all'una o all'altra attività al solo fine di ottenere un risparmio d'imposta.

La regola in esame non dovrebbe, pertanto, trovare applicazione qualora, ad esempio, un dottore commercialista o un avvocato, oltre ad esercitare la propria attività professionale, consegua diritti d'autore per la redazione di articoli o libri, ancorché il loro contenuto risulti attinente alle materie oggetto della professione. In tali ipotesi le attività svolte sono ben distinte da quella da cui scaturiscono i diritti d'autore e non è, di regola, possibile "camuffare" i compensi professionali sotto forma di diritti d'autore.

Non potranno, in ogni caso, essere contestati i casi nei quali fino **alla data del 31 dicembre 2018 sono state svolte soltanto attività produttive di diritti d'autore** ed è stata successivamente intrapresa un'attività artistica o professionale che viene svolta, avvalendosi del regime forfetario, con modalità diverse e nei riguardi di "committenti" diversi da quelli precedenti.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO IL SUPERAMENTO DEL LIMITE DI RICAVI/COMPENSI

Nei commi 71 e 74 della legge n. 190 del 2014 è stabilito che il regime forfetario cessa di avere applicazione a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno taluna delle condizioni stabilite nel comma 54 o si verifica taluna delle cause di esclusione di cui al comma 57, anche a seguito di accertamento divenuto definitivo.

Non è stata inserita nel testo normativo la regola, stabilita per il precedente regime di vantaggio, in base alla quale **nel caso in cui i ricavi o compensi avessero superato di oltre il 50 per cento il limite previsto il detto regime avrebbe cessato di avere applicazione nell'anno stesso** in cui avveniva il superamento.

Nella **circolare n. 9/E** del 2019 l'Agenzia delle entrate ha confermato che qualora **nel corso dell'anno il contribuente consegua ricavi o compensi al di sopra del limite** – il che potrebbe avvenire anche per importi molto elevati - **“la fuoriuscita dal regime si verificherà dall'anno successivo a quello di superamento della soglia”**.

Tale regola potrebbe dare luogo ad artificiose «pianificazioni» di incasso dei compensi finalizzate ad ottenere un risparmio fiscale e sarebbe, quindi, opportuno introdurre una norma analoga a quella prevista in precedenza.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO L'IMPRESA FAMILIARE

E', inoltre, opportuno un chiarimento in merito al caso della **partecipazione in impresa familiare**.

L'art. 5 del TUIR prevede che al collaboratore dell'impresa familiare viene attribuita una quota di reddito maturato dall'impresa individuale (nella misura massima del 49%) in proporzione alla qualità e quantità di lavoro effettivamente prestato. **Si ritiene che la sola redazione dell'atto dichiarativo non comporti l'applicazione della causa di esclusione.**

La causa di esclusione si dovrebbe perfezionare solo se nell'anno viene attribuita una quota di partecipazione agli utili. Ad esempio, atto dichiarativo di impresa familiare redatto nel 2016, nel 2019 non vengono attribuiti utili e nel 2020 viene attribuita al collaboratore una quota di utili. In questo caso il collaboratore fuoriuscirà dal regime agevolato dal 1° gennaio 2021.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO IL POSSESSO DELLA SOLA NUDA PROPRIETA' 1/2

[Risposta all'istanza di interpello n. 125/2019](#)

Il caso

Un **dottore commercialista** detiene una partecipazione in una **Sas** che svolge **attività di commercio di materiale da costruzione**.

Nel corso del 2019 il professionista intende **donare l'usufrutto di detta partecipazione** al nipote, non attualmente socio della società, rimanendo di conseguenza **titolare della sola nuda proprietà**.

Può beneficiare del **regime forfettario**?

Il parere dell'Agenzia delle entrate

Come chiarito dalla [circolare 9/E/2019](#), costituisce **causa ostativa** all'accesso al regime forfettario il **possesso di partecipazioni a titolo di nuda proprietà**, non essendo lo stesso **espressamente escluso** dalla disposizione normativa in commento e **non risultando in contrasto con la *ratio legis***.

Pertanto il contribuente decadrà dal regime forfettario nel periodo d'imposta 2020, anche se è rimasto titolare della nuda proprietà.

Potrebbe, invece, continuare a beneficiare del regime in esame se vendesse la partecipazione nella Sas entro la fine del 2019.

Chiarimenti analoghi sono stati offerti anche nella [risposta all'istanza di interpello n. 127/2019](#).

IL NUOVO REGIME FORFETARIO IL POSSESSO DELLA SOLA NUDA PROPRIETA' 2/2

La presa di posizione dell' Agenzia delle entrate suscita perplessità perché le partecipazioni per le quali il contribuente detiene la sola nuda proprietà non dovrebbero assumere rilevanza, in quanto in tal caso il reddito deve essere dichiarato dall' usufruttuario. Nel caso in esame **non possono**, quindi, **verificarsi** gli «**artificiosi frazionamenti**» **delle attività** svolte che la causa ostativa intende contrastare, non essendovi alcuna imputazione di reddito ai nudi proprietari.

Sia la **dottrina** (Assonime circolare 37/2004 e massime I.B.11 e H.B.12 del Comitato Triveneto dei Notai) che la **giurisprudenza** (sentenze Tribunale di Siracusa del 13.2.2019 e del Tribunale di Firenze del 13.2.2009 e del 27.4.2019) hanno, peraltro, affermato che il diritto di voto e quello di intervento all' assemblea spettano soltanto all' usufruttuario o al creditore pignoratizio.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO IL REQUISITO DEL CONTROLLO 1/3

Le **partecipazioni in SRL e in associazioni in partecipazione** impediscono l'accesso al regime solo se si verifica la **compresenza delle seguenti situazioni**:

- **controllo** diretto o indiretto della società o associazione in partecipazione;
- esercizio da parte delle stesse di **attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni**.

Non vengono citate le Spa, le società cooperative e quelle in accomandita per azioni che, quindi, non dovrebbero creare incompatibilità.

Nella circolare n. 9/E del 2019 è stato chiarito che **assume rilevanza l'anno di applicazione del regime** (e non l'anno precedente), perché solo in tale anno è possibile verificare se ricorre la situazione di cui al secondo punto precedente.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO IL REQUISITO DEL CONTROLLO 2/3

L'associazione in partecipazione (1)

A decorrere dal 25 giugno 2015, ai sensi dell'art. 53, comma 1, lett. a), D.Lgs. n. 15 giugno 2015, n. 81, l'associato persona fisica non può apportare, neppure in parte, nell'associazione una prestazione di lavoro. Pertanto, **l'apporto dell'associato persona fisica può concretizzarsi solo in beni materiali suscettibili di una valutazione economica**, a fronte del quale sorge il **diritto ad una partecipazione agli utili dell'impresa o del singolo affare**.

Non è stato chiarito quali siano i criteri per definire la sussistenza del controllo diretto o indiretto da parte dell'associato persona fisica che intende applicare il regime forfetario.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO IL REQUISITO DEL CONTROLLO 3/3

L'associazione in partecipazione (2)

Per il **controllo di associazioni in partecipazione** sono **proponibili due soluzioni**:

- la norma è frutto di un emendamento che correggeva in senso favorevole al contribuente la limitazione prevista per la partecipazione in s.r.l. ed ha **involontariamente coinvolto** anche la disposizione relativa alle associazioni in partecipazione, alle quali, quindi, non è applicabile (soluzione che si ritiene preferibile);
- considerato che le persone fisiche possono apportare nelle associazioni in partecipazione solo capitale, si considerano controllate quelle associazioni nelle quali **la maggior parte del capitale relativo all'affare condiviso è stato apportato** dall'associato.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO IL REQUISITO DEL CONTROLLO

Risposta all'istanza di interpello n. 133/2019

Il caso	Il parere dell'Agenzia delle entrate
<p>Un mediatore immobiliare possiede il 72% ed è amministratore di una SRL di intermediazione immobiliare.</p>	<p>Rispondendo al quesito in esame l'Agenzia delle entrate ha rilevato l'esistenza di una forma di controllo ed ha affermato che «qualora non sia effettuata alcuna cessione di beni o prestazione di servizi a qualsiasi titolo, ivi compreso per l'attività di amministratore, da parte dell'istante alla s.r.l. controllata ... e se l'istante dovesse cessare dalla carica di amministratore della s.r.l. controllata, lo stesso non decadrà dal regime forfetario nel periodo d'imposta 2020».</p> <p>Alla stessa conclusione è pervenuta la risposta ad interpello n. 171 del 2019, relativa ad un socio «di maggioranza».</p>

IL NUOVO REGIME FORFETARIO IL REQUISITO DEL CONTROLLO

[Risposta all'istanza di interpello n. 122/2019](#)

Il caso	Il parere dell'Agenzia delle entrate
<p>Un professionista, che intende beneficiare del regime forfettario, detiene una quota di partecipazione in una Srl pari al 50%.</p> <p>Tale partecipazione può rappresentare una causa ostativa all'accesso al regime in esame?</p>	<p>Con riferimento al quesito prospettato l'Agenzia delle entrate ritiene sussistere il requisito del controllo, salvo affermare che ai fini della verifica della causa ostativa in esame rileva "l'anno di applicazione del regime e non l'anno precedente» e che il contribuente può comunque aderire per il 2019 al regime forfettario potendo la causa ostativa in esame comportare la decadenza solo nell'anno 2020. In ogni caso, il possesso della partecipazione non comporta la decadenza nemmeno nel 2020, se il professionista non emetterà alcuna fattura alla Srl.</p> <p>Alla stessa conclusione sono pervenute anche altre risposte ad interpello.</p>

IL NUOVO REGIME FORFETARIO IL REQUISITO DEL CONTROLLO

[Risposta all'istanza di interpello n. 126/2019](#)

Il caso	Il parere dell'Agenzia delle entrate
<p>Un dottore commercialista detiene il 49% delle quote di partecipazione in una società tra professionisti costituita in forma di Srl.</p> <p>Il contribuente è co-amministratore della società, con poteri di ordinaria e straordinaria amministrazione.</p>	<p>Rispondendo al quesito in esame l'Agenzia delle entrate ha rilevato l'esistenza di una forma di controllo, salvo precisare che "considerato che i chiarimenti interpretativi da cui discende, nel caso di specie, la decadenza dal regime forfetario sono sopraggiunti con la pubblicazione della circolare n. 9/E del 10 aprile 2019, al fine di salvaguardare i comportamenti tenuti dai contribuenti nelle more della pubblicazione della stessa, qualora non sia effettuata alcuna cessione di beni o prestazione di servizi da parte dell'istante alla s.r.l. controllata a decorrere dalla predetta data di pubblicazione del menzionato documento di prassi, si ritiene che lo stesso non decadrà dal regime forfetario nel periodo d'imposta 2020".</p> <p>Pertanto, il professionista potrà beneficiare del regime forfettario anche nel 2020, se non emetterà alcuna fattura alla Stp dopo il 10 aprile 2019.</p>

IL NUOVO REGIME FORFETARIO IL REQUISITO DEL CONTROLLO

L'Agenzia delle entrate ha, quindi, ritenuto che la **causa ostativa operi** nel caso di **partecipazione**, da parte di un contribuente in regime forfetario, in una società a responsabilità limitata pari **al 50 per cento** perché risulta integrato il numero 2) del primo comma del citato articolo 2359 del codice civile (c.d. «**influenza dominante**»). Tale presa di posizione è stata espressa anche nelle **risposte ad interpello nn. 108, 118, 122, 146, 151 e 162 del 2019**.

Nella **risposta a interpello n. 126** lo stesso principio è stato affermato in caso di detenzione del **49 per cento** delle quote di partecipazione in una società tra professionisti costituita sotto forma di srl.

Queste affermazioni suscitano perplessità perché i casi esaminati rappresenterebbero, al più, un'ipotesi di controllo congiunto, qualora i rapporti fra i due soci siano regolati da specifici patti parasociali. Sembrerebbe che l'Agenzia delle entrate abbia ricondotto al concetto di controllo anche l'ipotesi in cui sia eventualmente possibile «mandare in stallo» l'assemblea dei soci.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO IL REQUISITO DEL CONTROLLO

L'Agenzia delle entrate aveva sostenuto, nella **risoluzione n. 376/E del 2007** (con riguardo al caso di offerta gratuita di azioni alla generalità di dipendenti), che la **joint venture paritetica era esclusa dal concetto di controllo** di cui all'art. 2359 c.c., a meno che non si potesse dimostrare la capacità di un socio di influire in modo determinante sulle scelte operate dall'altro soggetto in virtù di particolari vincoli contrattuali

Nella **risoluzione n. 245/E del 2009** era stato poi affermato, in tema di consolidato fiscale, che **l'individuazione del controllo non può essere condizionata all'esame degli accordi sociali**.

Nella **risoluzione n. 122/E del 2017** è stato, invece, precisato che **non si può escludere a priori che il possesso di un pacchetto del 49 per cento dei voti attribuisca, nel caso concreto, una influenza dominante sui rapporti societari, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, n. 2) del codice civile», in dipendenza di vincoli azionari o contrattuali e per effetto di fattori economici**.

Si ritiene, pertanto, - anche alla luce dei precedenti chiarimenti di prassi - che **il concetto di controllo non dovrebbe essere collegato a una specifica percentuale** di partecipazione, **non potendosi prescindere dall'analisi degli altri fattori** presenti, quali, ad esempio, la composizione della restante parte del capitale sociale, l'esistenza di particolari statuizioni tra i soci o di specifici accordi contrattuali che, al di là della quota partecipativa del socio, possono porlo in situazione di obiettivo controllo economico della società.

IL NUOVO REGIME FORFETARIO IL REQUISITO DEL CONTROLLO

Tali considerazioni risultano ancor più valide in presenza di una situazione – quale quella esaminata nella **risposta a interpello n. 126 del 2019** – nella quale si possiede una partecipazione solo del 49 per cento.

Al riguardo si osserva che nella **risposta ad interpello n. 146 del 2019** è stato precisato che nel caso esaminato non erano stati attribuiti “diritti particolari sulle quote sociali” né esistevano “patti o accordi ulteriori rispetto a quelli stabiliti nello statuto sociale” e che i due soci avevano “pari poteri e diritti”.

Nella **risposta n. 151 del 2019** è stato, invece, affermato che l’istante aveva precisato che l’assemblea “delibera a maggioranza assoluta, salvo i casi previsti dall’art. 2479-bis, comma 3, c.c.”.

In altri casi non sono state, invece, fornite analoghe precisazioni o sono state affrontate ipotesi di possesso di **partecipazioni pari al 60 per cento** (risposta n. 121 del 2019), al **72 per cento** (risposta n. 133 del 2019) o **all’80 per cento** (risposta n. 137 del 2019) ovvero genericamente «**di maggioranza**» (risposta n. 171 del 2019).

Si ritiene, pertanto, che la “rigidità” della presa di posizione dell’Agenzia sia dovuta alla circostanza che nei **casi** alla stessa **sottoposti non è stata rappresentata la presenza di pattuizioni contrattuali** idonee a far comprendere quale socio avesse il controllo in presenza di partecipazioni “paritarie” ovvero, in altri casi, non è stata precisata l’entità delle partecipazioni possedute da altri soci.

Si auspica, pertanto, che l’Agenzia delle entrate abbia modo di fornire in futuro ulteriori chiarimenti al riguardo, precisando che **occorre valutare tutti gli accordi che regolano la vita societaria nonché, l’entità delle dette partecipazioni spettanti agli altri soci.**

**PROF.
GIANFRANCO
FERRANTI**

MILANO
24 GIUGNO 2019

LE AGEVOLAZIONI PER IL TRASFERIMENTO DI RESIDENZA

REGIMI FISCALI AGEVOLATI PER IL TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA IN ITALIA

Regimi finalizzati al c.d. “rientro dei cervelli”, ed, in particolare, di:

- docenti e ricercatori (art. 44 D.L. n. 78/2010);
- “contro-esodati” (legge n. 238/2010);
- “impatriati” (art. 16 D.Lgs. n. 147/2015).

Altri regimi che intendono incentivare il “**rientro in Italia**” di:

- “nuovi residenti” - c.d. “Paperoni” – (art. 24-bis del TUIR);
- percettori di pensioni estere che si trasferiscono in un comune del Mezzogiorno (art. 24-ter del TUIR).

REGIMI FISCALI AGEVOLATI PER IL TRASFERIMENTO DELLA RESIDENZA IN ITALIA

L'art. 5 del D.L. n. 34 del 2019 (c.d. “**decreto crescita**”) - nel testo modificato in sede di esame parlamentare - ha apportato dei rilevanti **correttivi alla disciplina** delle agevolazioni previste per i c.d. «**impatriati**» e per i **docenti e ricercatori** che rientrano in Italia a partire dal 2020.

E' stato, inoltre, **modificato il regime** agevolato previsto per i **titolari di redditi da pensione di fonte estera** che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno (che non forma oggetto di esame in questa sede).

IMPATRIATI

Art. 16, commi 1 e 1-bis, D.Lgs. n. 147/2015 - Benefici e soggetti interessati

Agevolazione: concorrenza alla formazione del reddito complessivo limitatamente al **30% (prima 50%) dei redditi** di lavoro dipendente (dal 2016), **assimilati a quelli di lavoro dipendente** (già ammessi dalla prassi), di lavoro autonomo (dal 2017) e **d'impresa** (dal 2020) prodotti in Italia.

Soggetti interessati: i lavoratori che **trasferiscono** (dal 2020) **la residenza** nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del TUIR e che:

- **non** sono stati **residenti** in Italia nei **2 periodi d'imposta (prima 5)** precedenti il trasferimento;
- si impegnano a **risiedere** (prima: a permanere: *espressione atecnica*) in Italia **per almeno 2 anni**;
- prestano l'**attività lavorativa prevalentemente in Italia** (periodo superiore a 183 giorni).

Condizioni non più richieste: **1)** rivestire ruoli direttivi o essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione; **2)** svolgere l'attività presso un'impresa residente in Italia, anche con un rapporto di lavoro instaurato con controllante o controllata, diretta o indiretta, ovvero con società «sorella».

IMPATRIATI

Art. 16, comma 5-bis, D.Lgs. n. 147/2015

Aumento **al 90%** della **esenzione del reddito imponibile Irpef** per i lavoratori impatriati che trasferiscono la propria residenza **in una delle regioni del Sud Italia** (Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria Sardegna e Sicilia).

IMPATRIATI

Applicazione agli «sportivi professionisti» (1)

La nuova disciplina risulta particolarmente favorevole per i soggetti che esercitano attività sportive e per gli artisti, che possono rientrarvi anche in conseguenza dell'eliminazione del requisito dello svolgimento di attività direttive o che richiedono una elevata qualificazione o specializzazione.

La legge n. 91 del 1981 disciplina i contratti di lavoro instaurati tra le società residenti e gli **sportivi professionisti** (quali gli atleti – circ. n. 37/E/2013 - e gli allenatori), qualificandoli, a seconda dei casi, quali rapporti di **lavoro subordinato ovvero** da cui derivano redditi di **lavoro autonomo**. I proventi derivanti dalla concessione in uso dei diritti di immagine potrebbero qualificarsi quali redditi diversi qualora non siano riconducibili a quelli relativi alla prestazione sportiva (e comunque ad un'attività esercitata abitualmente) e non si applicherebbe, in tal caso, l'agevolazione in esame. Necessità dell'esercizio prevalente dell'attività in Italia: va posta attenzione alle sponsorizzazioni per eventi e attività all'estero e alla partecipazione alle gare della squadra nazionale.

IMPATRIATI

Applicazione agli «sportivi professionisti» (2)

In sede di conversione in legge del D.L. n. 34/2019 sono stati inseriti nell'art. 16 i **nuovi commi 5-quater e 5-quinquies**, nei quali è stabilito che, per i detti rapporti di cui alla legge n. 91 del 1981:

- i **redditi** di lavoro dipendente e assimilati e di lavoro autonomo **concorrono** alla formazione di quello complessivo **limitatamente al 50% (anziché al 30%) e non spetta** la **riduzione** dell'imponibile **al 10%** prevista per i lavoratori con 3 figli minorenni a carico e per i soggetti che trasferiscono la residenza in alcune regioni del Mezzogiorno (di cui si tratterà più avanti);
- la fruizione del regime agevolato comporta il versamento di un **contributo** pari allo **0,5% della base imponibile**, che verrà destinato al «potenziamento dei settori giovanili».

IMPATRIATI

Art. 16, comma 2, D.Lgs. n. 147/2015 (rimasto invariato)

La detassazione del reddito prodotto in Italia si applica, alle medesime condizioni, anche ai **cittadini Ue** (o di Stati con i quali sono in vigore Convenzioni contro le doppie imposizioni) **e di Paesi che assicurano lo scambio informazioni che:**

- sono in possesso di un **titolo di laurea** (triennale o magistrale) e hanno svolto continuativamente un'**attività** di lavoro dipendente, autonomo o di impresa **all'estero** negli ultimi **24 mesi o più**;
 - hanno svolto continuativamente un'**attività di studio all'estero** (conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione *post lauream*) negli **ultimi 24 mesi o più**.
- **Risoluzione n. 51/E del 2018 e risposte ad interpello nn. 32, 133 e 136 del 2018 e n. 36 del 2019:** occorre la **residenza all'estero per almeno due anni**, nei quali il soggetto non deve essere iscritto all'anagrafe né avere il centro principale dei propri affari e interessi né la dimora abituale in Italia. I 2 requisiti (attività all'estero per almeno 24 mesi e iscrizione all'AIRE per almeno due periodi d'imposta) devono essere rispettati al momento in cui si trasferisce la residenza **in Italia**, con l'impegno a permanervi per **almeno 2 anni**: non rileva la contemporaneità della loro maturazione.

IMPATRIATI

- **Circolare n. 17/E del 2017:** il beneficio: a) competete al lavoratore con rapporto instaurato all'estero con società collegata a quella italiana che viene distaccato in Italia; b) non compete dopo il **distacco all'estero** (perché il lavoratore è tenuto per contratto a rientrare nel nostro Paese). **Risposta ad interpello n. 45/2018, risoluzione n. 76/E/2018 e risposta ad interpello n. 904-1251/2018:** stabilite **eccezioni** al principio di cui alla lett. b) in caso di diverse proroghe del distacco – che determinano un affievolimento dei legami con il territorio italiano – nonché di assunzione al rientro di un ruolo aziendale differente – mancando la sostanziale continuità con la precedente posizione lavorativa -. **DRE Lombardia risposta ad interpello n. 904-107/2019:** distacco per 3 anni prima prorogato e poi interrotto. L'agevolazione spetta anche perché il manager avrebbe potuto essere ricollocato presso filiali estere e il rientro in Italia è scaturito dall'attribuzione di un ruolo direttivo o di portata superiore grazie alle competenze maturate all'estero.
- **Risoluzione n. 72/E del 2018:** il requisito della continuità dell'attività lavorativa all'estero è soddisfatto anche se l'attività di lavoro dipendente all'estero è svolta presso società dello stesso gruppo, in presenza di autonomia dei rapporti contrattuali con le diverse società.
- Risposta a **interrogazione n. 5-00285 del 2018:** il requisito della continuità dell'attività lavorativa all'estero è soddisfatto anche se si verifica un'interruzione tra il primo e il secondo contratto dovuta al ricorrere di un giorno festivo.

IMPATRIATI

- **Risposta ad interpello n. 32 del 2019:** il requisito dello svolgimento dell'attività continuativa di studio o lavoro all'estero negli ultimi 24 mesi non sussiste se il contribuente rientra nel 2019, dopo aver frequentato un corso universitario in Francia dal 5 gennaio al 21 dicembre 2017 e lavorato in UK dal 16 aprile 2018 (perché l'attività continuativa all'estero sarebbe inferiore ai 24 mesi);
- **Risposta ad interpello n. 34 del 2019:** può accedere al regime di favore un contribuente residente all'estero dal 15 maggio 2001 al 19 luglio 2018, che rientra in Italia il 20 luglio 2018 e che viene assunto a tempo determinato, per 5 anni, a partire dal 1° settembre 2018. L'agevolazione spetta dal 2019, anno a partire dal quale è divenuto residente in Italia (il rientro e' successivo al 3 luglio 2018).

IMPATRIATI

- **Ambito temporale** (art. 16, **comma 3**, D.Lgs. n. 147/2015): **5 periodi di imposta** (a partire da quello in cui è trasferita la residenza in Italia);

Proroga del beneficio per altri cinque anni (art. 16, **comma 3-bis**, D.Lgs. n. 147/2015):

- con **esenzione ridotta al 50%** della base imponibile Irpef (invece del 30% previsto per i primi cinque anni), a condizione che:
 - il lavoratore **abbia almeno un figlio** minorenni o un figlio a carico, anche in affido preadottivo;
 - successivamente al trasferimento in Italia, o nei dodici mesi precedenti, il lavoratore, ovvero il coniuge, il convivente o i figli, **acquisti** o abbia acquistato (anche in comproprietà) **un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia**.
- con **esenzione aumentata al 90%** della base imponibile Irpef, se i **figli minorenni o a carico**, anche in affido preadottivo, sono **almeno pari a tre**.

IMPATRIATI

Art. 5, comma 2, del D.L. n. 34 del 2019

Le disposizioni di cui al comma 1, lettere a), b), c), e d), si applicano ai **soggetti che trasferiscono la residenza in Italia**, ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, **a partire** dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (cioè **dal 2020**).

Atteso il riferimento all'art. 2 del TUIR e, quindi, alla necessità che il requisito sussista per la maggior parte dell'anno, è necessario che la **residenza** venga **trasferita successivamente al 30 giugno 2019**: in tal caso i redditi prodotti in Italia nella seconda parte dell'anno dai non residenti saranno assoggettati all'imposizione ordinaria, mentre il requisito della residenza potrà configurarsi dal 2020.

IMPATRIATI

Art. 16, comma 5-ter, D.Lgs. n. 147/2015 (1)

Possono fruire della agevolazione anche **i cittadini italiani non iscritti all'Aire rientrati in Italia a decorrere dal 2020**, purché abbiano avuto, **nei 2 anni precedenti, la residenza fiscale in altro Stato ai sensi di una Convenzione** contro le doppie imposizioni. Nella **circolare n. 17/E del 2017** era stato, invece, affermato che il soggetto che «non si è mai cancellato» dall'anagrafe della popolazione residente non avrebbe potuto essere ammesso alle agevolazioni.

Inoltre, «i benefici fiscali di cui al presente articolo, nel testo vigente al 31 dicembre 2018», si applicano **anche ai cittadini italiani non iscritti all'Aire «già rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019»:**

- con riferimento agli anni per i quali sono stati notificati **atti impositivi – non ancora definitivi** – volti al recupero del beneficio - a causa della mancata iscrizione all'Aire negli anni trascorsi all'estero - o per i quali **non** siano ancora **decorsi i termini per l'accertamento** di cui all'art. 43 del DPR n. 600 del 1973;
- a condizione che essi siano stati **residenti in uno Stato estero sulla base di una Convenzione** contro la doppia imposizione **nei 2 anni precedenti**.

IMPATRIATI

Art. 16, comma 5-ter, D.Lgs. n. 147/2015 (2)

Chi ha precedentemente fruito dei benefici pur in assenza del requisito dell'iscrizione all'AIRE (ma risultava residente all'estero in base a Convenzione) ed è stato oggetto di un accertamento potrà far valere la nuova norma e risultare vittorioso in sede contenziosa. Chi non è stato ancora «scoperto» non potrà più essere oggetto di accertamento (sempre se sussiste la residenza «convenzionale»).

L'**agevolazione** appare **applicabile, se non sono decorsi i termini per l'accertamento**, anche **a coloro che non ne hanno fruito negli anni precedenti** – anche perché non ne ricorrevano le condizioni sulla base delle precedenti interpretazioni giurisprudenziali e di prassi in materia di residenza –, i quali potrebbero presentare dichiarazioni integrative «a favore». La norma stabilisce, però, che «**non** si fa luogo, in ogni caso, al **rimborso** delle imposte versate in **adempimento spontaneo**». Quest'ultima precisazione sembra, quindi, precludere, di fatto, l'accesso alla «nuova» agevolazione a **chi ha già fruito** di quella «precedente» versando le relative imposte.

Disparità di trattamento:

- a) tra chi è già «rientrato» nel 2019 e chi lo farà dal 2020;
- b) per coloro che già si avvalgono del beneficio e non possono fruire dell'estensione per un ulteriore quinquennio, pur ricorrendone le condizioni.

IMPATRIATI

Art. 16, comma 5-ter, D.Lgs. n. 147/2015 (3)

La disposizione in esame risulta importante per risolvere la questione relativa alla individuazione dei criteri in base ai quali è possibile stabilire la **residenza fiscale dei soggetti non iscritti all'AIRE**.

La nuova previsione normativa sta, infatti, inducendo l'Agenzia delle entrate a superare la precedente **interpretazione** secondo la quale l'**iscrizione all'anagrafe** della popolazione residente sarebbe una circostanza **preclusiva di ogni ulteriore accertamento** ai fini della individuazione del soggetto passivo d'imposta, diversamente da quanto avviene ai fini civilistici. Anche la Suprema Corte aveva da tempo affermato che in materia fiscale, a differenza di quanto avviene ai fini civilistici, la forma è destinata a prevalere sulla sostanza e la detta iscrizione sarebbe risultata sufficiente per stabilire la residenza italiana (cfr., *ex multis*, le sentenze n. 9319/2006, n. 21970/2015 e n. 16634/2018).

Tali affermazioni devono essere, però, conciliate con il **principio della prevalenza delle norme delle Convenzioni** (ove esistenti) che dirimono i **casi di doppia residenza** rispetto a quelle nazionali, come affermato nella giurisprudenza di merito (cfr., tra le altre, CTR Lombardia sent. 4207/64 del 31.7.2014).

IMPATRIATI

Art. 16, comma 5-ter, D.Lgs. n. 147/2015 (4)

L'Agenzia delle entrate si è occupata, a vario titolo, della questione nelle **risposte ad interpello del 25.6.2019, nn. 203, 204 e 207**.

Particolarmente importante è la **risposta n. 203**, in cui è stato sancito, con riguardo al caso di un soggetto che si era stabilito in Danimarca ed era risultato iscritto, per la maggior parte del 2017, nell'Anagrafe italiana, che, qualora nello stesso anno risultasse residente anche in Danimarca, «si configurerebbe un **conflitto normativo** che dovrebbe essere **risolto secondo i criteri stabiliti nel paragrafo 2 dell'articolo 4 della citata Convenzione (cosiddette Tie-Breaker Rules)**».

Nella **risposta n. 204** è stato affermato che la norma sugli «impatriati» è volta a valorizzare, per i soggetti che non risultano iscritti all'AIRE, la **possibilità di comprovare il periodo di residenza all'estero sulla base delle Convenzioni** contro le doppie imposizioni. E' stato, pertanto, ritenuto che la stessa possa trovare applicazione «**anche per i contribuenti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia già nel 2019**. Una diversa interpretazione, infatti, non risulterebbe in linea con l'intento del legislatore di privare di efficacia gli atti impositivi già notificati alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 34 del 2019 ed escludendo la possibilità per l'Amministrazione finanziaria di notificarne di nuovi "ai cittadini italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019"».

L'Agenzia è pervenuta a **conclusioni analoghe** nella **risposta n. 207**, concernente le disposizioni agevolative per il rientro di **ricercatori e docenti** di cui all'art. 44 del D.L. n. 78 del 2010 (di cui si tratta più avanti), nella quale è stato affermato che l'iscrizione nell'Anagrafe italiana comporta «una presunzione legale assoluta di residenza» ma il contribuente può dimostrare, in base al D.L. n. 34 del 2019, la residenza all'estero in base alla Convenzione.

IMPATRIATI

- **Decadenza:** se si sposta la residenza prima di 2 anni dal rientro. In tal caso si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con l'applicazione delle relative sanzioni e interessi (art. 3 del Decreto 26 maggio 2016).
- **Non cumulabilità** con il regime speciale degli incentivi per ricercatori e docenti e con quello dei neo-residenti (art. 24-bis del TUIR).

«RIENTRO DEI CERVELLI»: DOCENTI E RICERCATORI (1)

Art. 44 D.L. 78/2010 (modificato dall'art. 5, comma 4, lett. a) e b), del D.L. 34/2019)

Esclusione dall'imposizione ai fini dell'IRPEF e dell'IRAP **del 90%** degli emolumenti percepiti.

- **Soggetti interessati: docenti e ricercatori residenti all'estero** in modo non occasionale, italiani e stranieri, con titolo di studio universitario e che hanno svolto continuativamente docenze e ricerche **all'estero per due anni presso centri di ricerca o università**.
- **Ulteriori condizioni:** attività di docenza e ricerca svolta in Italia e conseguente acquisizione della residenza fiscale in Italia. **Risposta a interpello n. 33 del 2018:** non spetta l'agevolazione se la **residenza fiscale** non sia acquisita in conseguenza dello **svolgimento dell'attività lavorativa in Italia**. Deve essere, cioè, «ravvisabile un **collegamento tra i due eventi**».
- **Ambito temporale:** regime permanente dal 2011. Le agevolazioni si applicano «**nel periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente** nel territorio dello Stato **e nei 5** periodi d'imposta **successivi**» (**prima 3**), «sempre che permanga la residenza fiscale in Italia». Il **beneficio spetta**, quindi, **per 6 anni (e non più per 4), a partire da quello in cui è trasferita la residenza in Italia**.

«RIENTRO DEI CERVELLI»: DOCENTI E RICERCATORI (2)

Art. 44 D.L. 78/2010 (modificato dall'art. 5 , comma 4, lett. a) e b), del D.L. 34/2019)

Nuovo comma 3-ter

- **Proroga del beneficio per altri 2 anni (8 complessivi)** a condizione che:
 - il contribuente **abbia almeno un figlio** minorenni o un figlio a carico, anche in affidato preadottivo;
 - successivamente al trasferimento in Italia, o nei dodici mesi precedenti, il lavoratore, ovvero il coniuge, il convivente o i figli (anche in comproprietà), **acquisti** o abbia acquistato **un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia**.

- **Proroga del beneficio per altri 5 anni (11 complessivi)** a condizione che:
 - il contribuente **abbia almeno due figli** minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo.

- **Proroga del beneficio per altri 7 anni (13 complessivi)** a condizione che:
 - - il contribuente **abbia almeno tre figli** minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo.

«RIENTRO DEI CERVELLI»: DOCENTI E RICERCATORI (3)

Art. 44 D.L. 78/2010 (modificato dall'art. 5 , comma 4, lett. a) e b), del D.L. 34/2019)

Nuovo comma 3-quater

Possono fruire della agevolazione anche **i docenti o ricercatori italiani non iscritti all'Aire rientrati in Italia a decorrere dal 2020**, purché abbiano avuto, **nei 2 anni precedenti, la residenza fiscale in altro Stato ai sensi di una Convenzione** contro le doppie imposizioni.

«I benefici fiscali di cui al presente articolo, nel testo vigente al 31 dicembre 2018», si applicano **anche ai docenti o ricercatori italiani non iscritti all'Aire «rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019»:**

- con riferimento agli anni per i quali sono stati notificati **atti impositivi – non ancora definitivi** – volti al recupero del beneficio a causa della mancata iscrizione all'Aire negli anni trascorsi all'estero - o per i quali **non siano ancora decorsi i termini per l'accertamento** di cui all'art. 43 del DPR n. 600 del 1973;
- a condizione che essi siano stati **residenti in uno Stato estero sulla base di una Convenzione** contro la doppia imposizione **nei 2 anni precedenti**.

Non si fa luogo, in ogni caso, al rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo.

«RIENTRO DEI CERVELLI»: DOCENTI E RICERCATORI E «IMPATRIATI»

Art. 5, comma 3, del D.L. 34/2019

E' stato modificato il disposto dell'art. 8-bis del D.L. n. 148 del 2017, stabilendo che le disposizioni dell'art. 44 del D.L. n. 78 del 2010 (**docenti e ricercatori**) e dell'art. 16 del D. Lgs. n. 147 del 2015 («**impatriati**») si applicano nel **rispetto delle condizioni e dei limiti** stabiliti dai Regolamenti UE in materia di **aiuti de minimis**, compreso, oltre che quello n. 1408 del 2013 relativo al settore agricolo, **anche** il regolamento n. 717 del 2014 relativo al **settore della pesca e dell'acquacoltura**.

«RIENTRO DEI CERVELLI»: CONTRO-ESODATI

Legge n. 238 del 30 dicembre 2010 (non modificata dal D.L. 34/2019)

Art. 3: “i **redditi di lavoro dipendente**, i redditi **d’impresa** e i redditi **di lavoro autonomo** percepiti dalle persone fisiche di cui all’art. 2 concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell’imposta sul reddito delle persone fisiche in misura ridotta, secondo le seguenti percentuali: a) **20 per cento**, per le lavoratrici; b) **30 per cento** per i lavoratori”:

- **Soggetti interessati:** “i **cittadini dell’Unione Europea**, nati dopo il 1° gennaio 1969, in possesso di un titolo di **laurea**, che hanno **risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia** e che, sebbene residenti nel loro Paese d’origine, hanno svolto continuativamente un’**attività** di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa **fuori di tale Paese e dell’Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più**, i quali vengono assunti o **avviano un’attività** di impresa o di lavoro autonomo **in Italia e trasferiscono il proprio domicilio**, nonché la propria **residenza**, in Italia **entro tre mesi** dall’assunzione o dall’avvio dell’attività”. Impegno a non «espatriare» prima di 5 anni
- **Ambito temporale:** regime in vigore tra il 2011 e il 2015, estensibile facoltativamente **fino al 2017** (oppure passaggio al regime degli impatriati, fino al 2020 ex d.l. 148/2017)



GRAZIE PER L'ATTENZIONE

www.leoassociati.it

LA LEO ASSOCIATI
STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO