

**Risposta n. 372/2022**

**OGGETTO:** Mancato esercizio dell'opzione per l'estensione di un ulteriore quinquennio dell'agevolazione del regime degli impatriati nei termini indicati dal Provvedimento n. 60353 del Direttore dell'Agenzia delle entrate

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

**QUESITO**

L'*Istante*, cittadino italiano, dichiara di essere stato residente all'estero da settembre 2011 ad ottobre 2015, dapprima in Francia per motivi di studio (MBA) e successivamente, dal luglio 2013 ad ottobre 2015, nel Regno Unito per motivi di lavoro e di essere rientrato in Italia a novembre 2015, usufruendo del regime speciale per gli impatriati, da periodo d'imposta 2015 sino al periodo di imposta 2020.

L'*Istante* dichiara di avere tre figlie minorenni a carico e di essere stato iscritto all'AIRE durante il periodo di residenza nel Regno Unito.

Fa presente che, dal 2021 è proprietario di una abitazione e che anche la moglie ne detiene una da tale anno.

L'*Istante* afferma di non essersi avveduto del termine fissato dal punto 1.4 del Provvedimento del Direttore dell'Agenzia n. 60353/2021, per l'esercizio dell'opzione ivi prevista ai fini della fruizione dell'agevolazione per un ulteriore quinquennio.

Con documentazione integrativa, l'*Istante* precisa che essendo venuto a conoscenza della proroga solo pochi giorni prima della scadenza per esercitare l'opzione, ha presentato al datore di lavoro la richiesta negli ultimi giorni del mese di settembre e pertanto successivamente ai termini indicati dal punto 2.1 del Provvedimento n. 60353 del Direttore dell'Agenzia delle entrate. Non ha, peraltro, rispettato neanche il termine indicato al punto 1.2 del medesimo Provvedimento per effettuare il versamento del 5 o 10%.

Ciò posto, l'*Istante* chiede se i termini indicati nel Provvedimento siano da intendersi quale termine di decadenza per l'esercizio dell'opzione.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'*Istante* è dell'avviso che ai sensi del comma 2-*bis* dell'articolo 5 del decreto legge n. 34 del 2019, che disciplina l'estensione per un ulteriore quinquennio del regime speciale per lavoratori impatriati, non prevede alcun termine finale per l'esercizio dell'opzione, né alcuna decadenza e/o termine comunque denominato entro il quale l'opzione debba essere necessariamente esercitata. Detto termine finale è fissato esclusivamente dal Provvedimento n. 60353 del Direttore dell'Agenzia delle entrate, quindi da un atto di natura squisitamente amministrativa. Nel sistema del nostro Paese esclusivamente la legge, o un atto con forza di legge, può stabilire decadenze e preclusioni (cfr. art. 152 c.p.c.). Ritiene, pertanto, possibile poter fruire dell'estensione dei benefici del regime impatriati per un ulteriore quinquennio e intende procedere al pagamento dell'importo pari al 5 per cento dei redditi di lavoro prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione di cui all'articolo 16 citato, secondo le modalità fissate dal punto 1.3 del citato Provvedimento n.60353/2021 o secondo altre modalità (ravvedimento, dichiarazione integrativa) che l'Agenzia vorrà indicare.

### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

L'articolo 5, comma 1, lett. c), del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 (decreto *Crescita*), ha inserito nell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (di seguito, decreto *Internazionalizzazione*) il comma 3-bis, ai sensi del quale le disposizioni relative al regime speciale per lavoratori impatriati ivi disciplinato «*si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta ai lavoratori con almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affido preadottivo. Le disposizioni (...) si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta anche nel caso in cui i lavoratori diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento; l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà. In entrambi i casi, i redditi di cui al comma 1 [redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato], negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. Per i lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10 per cento del loro ammontare.*». Con riferimento a tale disposizione, applicabile - ai sensi del comma 2 del citato articolo 5, del medesimo decreto *Crescita* - ai soggetti che trasferiscono la residenza fiscale nel territorio dello Stato dal 30 aprile 2019, sono stati forniti chiarimenti interpretativi con la circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020, cui si rinvia per gli eventuali approfondimenti. In particolare, con la richiamata circolare, è stato precisato che tale disposizione introduce un'estensione temporale del beneficio fiscale ad ulteriori cinque periodi di imposta, con tassazione nella misura del 50 per cento del reddito imponibile, in presenza degli specifici requisiti ivi indicati e

con l'ulteriore riduzione al 10 per cento della percentuale di tassazione dei redditi agevolabili prodotti nel territorio dello Stato negli ulteriori cinque periodi d'imposta, se il soggetto ha almeno tre figli minorenni o a carico. Successivamente, l'articolo 1, comma 50, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha inserito, a decorrere dal 1° gennaio 2021, nel predetto articolo 5 del decreto *Crescita*, il comma 2-*bis*, ai sensi del quale coloro «*che siano stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero o che siano cittadini di Stati membri dell'Unione europea, che hanno già trasferito la residenza prima dell'anno 2020 e che alla data del 31 dicembre 2019 risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147*» possono optare per l'estensione del regime speciale per i lavoratori impatriati per ulteriori cinque periodi di imposta previo versamento di un importo pari al 10 ovvero al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo agevolabili prodotti in Italia relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, in funzione delle condizioni indicate, rispettivamente, alle lett. a) e b) del medesimo comma 2-*bis*. L'esercizio dell'opzione - consentita solo ai soggetti «*che hanno già trasferito la residenza prima dell'anno 2020*» - riguarda, di fatto, coloro che hanno acquisito la residenza fiscale italiana prima del 30 aprile 2019 (sempreché al 31 dicembre 2019 risultino beneficiari del regime agevolato) e non può essere, invece, esercitata:

- dai soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019, in quanto l'articolo 5, comma 2-*bis*, del decreto *Crescita* fa riferimento ai «*soggetti diversi da quelli indicati nel comma 2*» del medesimo decreto;

- dagli sportivi professionisti titolari dei rapporti di cui alla legge 23 marzo 1981, n. 91 (cfr. art. 5, comma 2-*quater*, decreto *Crescita*).

Inoltre, benché beneficiari al 31 dicembre 2019 del regime speciale per lavoratori impatriati, sono in ogni caso esclusi dalla possibilità di esercizio dell'opzione:

- a) coloro che non sono stati iscritti all'AIRE;

b) i cittadini extra-comunitari anche se beneficiari del regime speciale per lavoratori impatriati.

Le modalità di esercizio della opzione prevista al citato comma 2-bis dell'articolo 5 del decreto *Crescita* sono state definite con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021, prot. n. 60353, in attuazione di quanto stabilito al successivo comma 2-ter.

In particolare, l'opzione si esercita con il pagamento di un importo pari: a) al 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo agevolabili prodotti nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se al momento di esercizio della stessa, il lavoratore soddisfa, alternativamente, i seguenti requisiti: avere almeno un figlio minorenni (anche in affidato preadottivo) ovvero essere diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia dopo il trasferimento, nei dodici mesi precedenti o entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito, senza applicazione di sanzioni;

b) al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo agevolabili, prodotti nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se in tale momento il lavoratore ha almeno tre figli minorenni (anche in affidato preadottivo) e diventa proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia dopo il trasferimento, nei dodici mesi precedenti o entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena - anche in tal caso - la restituzione del beneficio, senza applicazione di alcuna sanzione.

In entrambi i casi, *«l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà»*.

Il citato Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021, prot. n. 60353, dispone, in particolare, al Punto 1 (*"Modalità di esercizio dell'opzione ai fini della proroga del riconoscimento dei benefici fiscali connessi al rientro in Italia"*) che l'opzione è esercitata mediante il versamento degli importi

dovuti in unica soluzione mediante il modello di pagamento F24, senza la possibilità di avvalersi della compensazione prevista dall'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241 - utilizzando i codici tributo "1860" - "*Importo dovuto (10 per cento) per l'adesione al regime agevolato di cui all'articolo 5, co. 2-bis, lett. a), del decreto legge n. 34 del 2019*") e "1861" - "*Importo dovuto (5 per cento) per l'adesione al regime agevolato di cui all'art. 5, co. 2-bis, lett. b), del decreto legge n. 34 del 2019*", istituiti con risoluzione n. 27/E del 15 aprile 2021 - entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione di cui all'articolo 16 sopra citato.

Il Provvedimento prevede, inoltre che i soggetti per i quali, il primo periodo di fruizione dell'agevolazione si è concluso il 31 dicembre 2020, effettuano il versamento entro 180 giorni dalla data di pubblicazione del provvedimento medesimo.

Pertanto, i soggetti (come l'*Istante*), che terminavano il primo periodo di fruizione del regime agevolativo il 31 dicembre 2020, avrebbero dovuto effettuare il versamento entro il 30 agosto 2021.

Ai sensi del punto 2 del citato Provvedimento, inoltre, per i lavoratori dipendenti, la fruizione della opzione in argomento avviene mediante la presentazione di una richiesta scritta al datore di lavoro, nel termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione e, per i lavoratori per cui tale periodo si è concluso il 31 dicembre 2020, entro 180 giorni dalla data di pubblicazione del provvedimento (quindi sempre entro il 30 agosto 2021), in cui tra l'altro devono essere indicati gli estremi del versamento di cui sopra.

Il datore di lavoro opera le ritenute sul 50 per cento o limitatamente al 10 per cento delle somme e dei valori imponibili di cui all'articolo 51 del TUIR, nel caso di lavoratori che, al momento dell'opzione, abbiano comunicato di essere in possesso dei requisiti e di soddisfare le condizioni per l'applicazione delle rispettive misure di

detassazione del reddito di lavoro dipendente e assimilati.

I soggetti che esercitano un'attività di lavoro autonomo, infine, comunicano l'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale hanno effettuato il versamento degli importi del 10 o del 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo agevolabili prodotti nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione. Il contribuente deve mantenere la residenza fiscale in Italia per continuare a fruire, mediante l'esercizio dell'opzione in argomento, del regime agevolato per ulteriori cinque periodi d'imposta.

Al riguardo, considerato che, ai sensi del citato comma 2-*bis* dell'articolo 5 del decreto *Crescita* l'estensione per un ulteriore quinquennio del regime speciale disciplinato dal citato articolo 16 è subordinato all'esercizio dell'opzione previo versamento degli importi dovuti entro il termine indicato al punto 1.4 del citato Provvedimento, si ritiene che il mancato adempimento precluda l'applicazione del beneficio in commento.

Nel caso di specie, *Istante* (avendo fruito del regime speciale da gennaio 2015 a dicembre 2020) non ha provveduto ad effettuare il versamento dovuto entro termine del 30 agosto 2021 e, pertanto, non può accedere all'estensione del predetto regime per l'ulteriore quinquennio.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**