

INTERPELLO DRE LOMBARDIA 31.03.2021 N. 904-1173/2021

OGGETTO: Interpello n. 904-1173/2021 - Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - [Omissis] - Codice Fiscale [Omissis] - Istanza presentata il 31/03/2021

Con l'interpello specificato in oggetto e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante riferisce di essere un cittadino tedesco che svolge l'attività di pilota per la società "[Omissis] Limited", e fa presente di aver trasferito la residenza in Italia dal 27 gennaio 2019, dichiarandosi residente fiscalmente nel nostro Paese dal periodo d'imposta 2019.

A partire dal predetto anno, lo stesso riferisce di aver iniziato ad usufruire del regime per i lavoratori impatriati di cui all'art. 16, comma 1, del D. Lgs. n. 147 del 2015.

Sul punto, l'istante richiama quanto previsto dall'art. 1, comma 50, della legge n. 178 del 2020 circa la possibilità, per chi ha trasferito la residenza in Italia prima del 30 aprile 2019 e che beneficiava del regime anzidetto alla data del 31 dicembre 2019, di richiedere l'estensione temporale per cinque periodi d'imposta del trattamento agevolato, previo versamento di un importo pari al 10 o al 5 per cento "dei redditi agevolati relativi all'annualità precedente a quella di esercizio dell'opzione".

Premesso ciò, l'istante riferisce di voler esercitare tale opzione nel 2021, e che i redditi di riferimento saranno quelli relativi al 2020, specificando, a tal riguardo, di aver acquistato un immobile residenziale in Italia il 26 luglio 2019 e di aver percepito, nel corso del 2020, sia dal proprio datore di lavoro sia da parte dell'INPS, degli importi a titolo di "FSTA".

Tanto premesso, l'interpellante pone un quesito relativo al corretto conteggio degli importi che dovrà versare per poter usufruire, mediante opzione, dell'estensione del regime in parola, nonché il corretto trattamento fiscale di quanto percepito a titolo di FSTA per coloro che godono del regime degli impatriati.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'interpellante fa presente che l'applicazione del regime agevolativo in esame richiede, tra l'altro, che l'attività lavorativa sia svolta prevalentemente nel territorio dello stato italiano, di conseguenza, lo stesso ritiene di poter godere di tale agevolazione solo sui redditi percepiti per l'attività svolta su tratte aeree nazionali.

A tal proposito fa presente che nella "CU" rilasciata dalla "[Omissis] Limited" risulta un importo a titolo di redditi esenti da tassazione per regime impatriati pari ad euro 3.919, pertanto, tenuto conto della percentuale di detassazione pari al 50 per cento, il reddito prodotto globalmente in Italia è pari, a suo parere, ad Euro 7.838.

Nell'istanza viene inoltre specificata la percezione, nel corso del 2020, di "FSTA", ossia di integrazioni salariali che sono, a parere dell'interpellante, a tutti gli effetti dei redditi sostitutivi di quelli di lavoro dipendente che avrebbe percepito prestando regolarmente la propria attività lavorativa di tipo subordinato.

Lo stesso precisa inoltre che non esiste, a suo parere, un "luogo" in cui è stata svolta l'attività lavorativa, ma ai fini del calcolo dell'importo del 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente prodotto in Italia, l'istante ritiene che l'importo delle FSTA non debba essere considerato per intero ma ad esso possa essere applicata la stessa percentuale derivante dal rapporto tra i voli nazionali dallo stesso effettuati nel corso del 2020, rispetto al totale dei voli complessivamente svolti nel medesimo periodo.

Ebbene, se il reddito complessivo percepito da [Omissis] è pari ad Euro 21.744,58 (comprensivo dell'importo di Euro 3.919 detassato per effetto dell'adesione al regime degli impatriati), di conseguenza, la percentuale di reddito prodotto in Italia è pari, a suo parere, al 36 per cento (ossia "(...) Euro 7.838/21744,58 (...)"

Sostiene quindi che l'importo di "FSTA" su cui pagare il 10 per cento è quantificabile, a suo parere, in euro 664,31, e che l'importo da versare al fine di optare per l'estensione del regime in esame ai sensi dell'art. 1, comma 50, legge n. 178 del 2020, è pari al 10 per cento di euro 8.502,31 (664,31 più 7.838), quindi di euro 850,23.

Allo stesso modo lo stesso ritiene che, compilando la dichiarazione dei redditi, possa detassare, l'importo di euro 332, pari al 50 per cento del FSTA che è riferibile astrattamente al reddito sostitutivo dei voli interni.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si rappresenta che il presente parere non attiene alla sussistenza in capo al soggetto istante dei requisiti per l'applicazione e la fruizione del regime di cui all'articolo 16 del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147 ("lavoratori impatriati"), nonché alla ricorrenza delle condizioni di tipo soggettivo previste dal comma 2-bis dell'articolo 5 del d.l. 34 del 2019 per l'esercizio dell'opzione oggetto del quesito da parte del contribuente.

Tanto premesso, si osserva che l'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 disciplina il regime speciale per i lavoratori c.d. "impatriati". L'agevolazione in commento è di carattere temporaneo, applicabile per un quinquennio a decorrere dal periodo d'imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, e per i quattro periodi d'imposta successivi (cfr. articolo 16, comma 3, del d.lgs. n. 147 del 2015).

È necessario rilevare che l'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 è stato oggetto di modifiche normative, operate dall'articolo 5 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58), in vigore dal 1° maggio 2019, che trovano applicazione, ai sensi del comma 2 del citato articolo 5 del d.l. n. 34 del 2019, come modificato dall'articolo 13-ter, comma 1, del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157, "a partire dal periodo d'imposta in corso, ai soggetti che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147".

Come specificato dalla circolare n. 33 del 28 dicembre 2020 (paragrafo 2), per i soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia precedentemente al 30 aprile 2019, verificandosi i requisiti e le condizioni previsti - alternativamente - dal comma 1 o dal comma 2, i redditi di lavoro dipendente o di lavoro autonomo prodotti in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50 per

cento a decorrere dal periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento di residenza in Italia e per i quattro periodi d'imposta successivi.

Sul punto, come precedentemente chiarito dalla circolare n. 17 del 2020, l'agevolazione fiscale in esame "risulta applicabile ai soli redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato. Ciò è in linea con la finalità delle norme tese ad agevolare i soggetti che si trasferiscono in Italia per svolgerci la loro attività e, in particolare, con il tenore letterale dell'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 - norma di carattere generale per l'ampiezza dei destinatari ai quali si rivolge - il quale dichiara espressamente agevolabili i redditi prodotti in Italia. Per individuare tali redditi si rinvia ai criteri di collegamento con il territorio dello Stato previsti dall'articolo 23 del TUIR, il quale considera prodotti in Italia i redditi di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo se prestati nel territorio dello Stato, anche se remunerati da un soggetto estero.

In linea generale, quindi, l'esenzione non spetta per i redditi derivanti da attività di lavoro prestata fuori dai confini dello Stato".

Inoltre, tale circolare ha chiarito che "sono altresì agevolabili le somme conseguite in sostituzione dei suddetti redditi, le quali, ai sensi dell'articolo 6 del TUIR, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti".

In merito, per quanto attiene al caso di specie, si fa presente che, come chiarito dalla Risposta n. 290 del 2021, le somme percepite a titolo di integrazione salariale dal Fondo speciale del trasporto aereo (ossia "FSTA") sono da considerare come redditi da lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR, in quanto trattasi di proventi conseguiti in sostituzione dei predetti redditi derivanti dall'attività lavorativa, e che in base alla normativa interna, "l'integrazione in esame deve essere assoggettata ad imposizione nel nostro Paese, qualora sostituisca un reddito derivante da un lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato italiano".

Circa il regime in esame è necessario altresì rilevare che la legge n. 178 del 30 dicembre 2020 (legge di Bilancio 2021), al comma 50 dell'articolo 1, ha inserito all'articolo 5 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, dopo il comma 2, il comma 2-bis, il quale prevede che i soggetti, diversi da quelli indicati nel comma 2, 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'applicazione delle disposizioni di cui al comma 1, lettera c), del medesimo articolo 5, "previo versamento di:

a) un importo pari al 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno un figlio minorenni, anche in affidamento preadottivo, o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione di cui al presente comma, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni. L'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà;

b) un importo pari al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno tre figli minorenni, anche in affidio preadottivo, e diventa o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione di cui al presente comma, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni. L'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà".

Sul punto, si rammenta che il menzionato articolo 5, comma 1, lettera c), del decreto legge n. 34 del 2019, aveva introdotto per i soggetti che hanno trasferito la residenza a decorrere dal 30 aprile 2019 un'estensione temporale del beneficio fiscale di cui all'articolo 16 ad ulteriori cinque periodi d'imposta, con tassazione nella misura del 50 per cento del reddito imponibile, in presenza di specifici requisiti, tra i quali la presenza di almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affidio preadottivo, ovvero l'acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia direttamente da parte del lavoratore oppure da parte del coniuge, del convivente o dei figli, anche in comproprietà, "successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento".

Per i lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo, i redditi di cui al comma 1 dell'articolo 16, prodotti negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10 per cento del loro ammontare.

In merito, si rimanda a tutti chiarimenti resi dalla circolare n. 33 del 2020, paragrafo 3.

Le modalità di esercizio dell'opzione di cui al comma 2-bis sono state definite con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021 prot. n. 60353/2021.

In merito alla quantificazione della base di calcolo dell'importo dovuto per il versamento previsto dall'art. 1, comma 50, della legge n. 178 del 2020 ai fini dell'esercizio dell'opzione in commento, si fa presente che, in base ai chiarimenti resi dall'Agenzia delle entrate in occasione dell'incontro "Telefisco 2021", l'onere del 5 ovvero del 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti dai lavoratori rientrati in Italia prima del 30 aprile 2019, nel periodo di imposta precedente a quello in cui si esercita l'opzione, deve essere calcolato sull'intero reddito complessivamente prodotto dalla persona (e non sul 50 per cento dello stesso), atteso il dato letterale della disposizione che fa riferimento ai redditi "oggetto dell'agevolazione" e non a quelli ridotti per effetto dell'agevolazione medesima.

Pertanto, posto che per i lavoratori dipendenti l'agevolazione prevista per i "lavoratori impatriati" può essere fruita solo per i redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR prodotti in Italia, tra cui possono rientrare anche i proventi conseguiti in sostituzione di tali redditi per lavoro prestato nel territorio dello Stato italiano, come la citata integrazione "FSTA", si ritiene che ai fini dell'esercizio dell'opzione di cui al comma 2-bis dell'articolo 5 del d.l. 34 del 2020 l'istante, qualora risulti in possesso di tutti i requisiti previsti (elemento, che, si ribadisce esula dalle valutazioni esercitabili in tale sede) sia tenuto a calcolare gli importi previsti alla lettera a) o alla lettera b) del comma 1 sull'intero reddito di lavoro dipendente complessivamente prodotto, indipendentemente dal luogo di produzione dello

stesso, e non sulla parte di reddito di lavoro dipendente detassata nella misura del 50 per cento a seguito dell'applicazione dell'agevolazione.

In merito, si fa presente che restano esclusi dai compiti esercitabili dalla scrivente in sede di interpretazione della norma tributaria le attività di quantificazione degli importi che rientrano tra i redditi prodotti in Italia e soggetti all'agevolazione prevista dal suddetto articolo 16 del d.lgs. 147 del 2015, così come degli importi su cui applicare l'opzione introdotta dall'art. 1, comma 50, della legge 30 dicembre 2020, n. 178.

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, e fermi restando tutti gli ordinari poteri di controllo esercitabili dall'Amministrazione finanziaria in merito alla fattispecie prospettata.

I documenti citati sono disponibili sul sito www.agenziaentrate.gov.it.