

SERGIO SCIBETTA
CECILIA SCIBETTA
LIVIO PERRI
GIANLUCA MARTA
GULIANA BATTISTI
FERDINANDO DE FLORA
LISSETTE BARBA
LUCA MORRONI
STEFANIA MACI
FRANCESCA GRECO
CLAUDIA MANDOLESÌ

News per i clienti dello Studio

N. 50
27 ottobre 2022

Regime degli impatriati precluso per chi aderisce al regime forfetario

Gentile cliente, con la presente desideriamo informarla che, con **risposta n. 460 del 20.9.2022**, l'Agenzia delle Entrate ha **negato l'accesso al regime degli impatriati in periodi di imposta successivi a quello del rientro in Italia**, ove in quest'ultimo periodo si sia deciso di fruire del regime forfetario. Ciò sulla base del chiarimento contenuto nella circolare Agenzia delle Entrate n.33/E/2020 (§ 7.11) in base al quale il contribuente che rientra in Italia per svolgere un'attività di lavoro autonomo **beneficiando del regime forfetario non può avvalersi del regime previsto per i lavoratori impatriati**, in quanto i redditi prodotti in regime forfetario **non partecipano alla formazione del reddito complessivo**. Pertanto, secondo l'Agenzia, **il soggetto** che, avendo trasferito la residenza fiscale in Italia nel mese di aprile 2022, dovesse optare, in relazione al periodo di imposta in corso, per il regime forfetario, **non potrà**, negli anni successivi e sino al compimento del quinquennio potenzialmente agevolabile (dal 2023 al 2026), **fruire del regime degli impatriati**. La rigida posizione assunta dall'Agenzia **suscita alcune perplessità**, non trovando nella richiamata circolare n. 33/E/2020 un **valido riscontro argomentativo**.

Premessa

La risposta a interpello Agenzia delle Entrate 20.9.2022 n. 460 è intervenuta, per la prima volta, in merito **all'ipotesi di accesso al regime degli impatriati in periodi di imposta successivi a quello del rientro in Italia**, ove in quest'ultimo periodo si sia deciso di **fruire del regime forfetario**.

Rientro in Italia e accesso al regime forfetario

Il caso di specie riguarda un cittadino italiano che, dopo essere stato residente nel Regno Unito per quattro anni, nel mese di aprile 2022 è rientrato in Italia per svolgere attività di lavoro autonomo; per il primo anno di attività i compensi derivanti da tale attività sono stimati di importo inferiore a 65.000,00 euro, soglia limite per beneficiare del regime forfetario di cui all'art. 1 co. 54 della L. 190/2014.

Osserva

Nel presupposto che siano verificati sia i requisiti di legge per accedere al **regime degli impatriati** di cui all'art. 16 del DLgs. 147/2015, sia quelli per accedere al richiamato regime forfetario, la questione riguarda la possibilità di fruire **dei due regimi agevolati in periodi di imposta differenti**.

Successiva fruizione del regime degli impatriati - Esclusione

In merito al rapporto tra i due regimi, la risposta n. 460/2022 richiama il chiarimento contenuto nella circ. Agenzia delle Entrate n. 33/2020 (§ 7.11) in base al quale **il contribuente che rientra in Italia per svolgere un'attività di lavoro autonomo beneficiando del regime forfetario non può avvalersi del regime previsto per i lavoratori impatriati**, in quanto i redditi prodotti in regime forfetario non partecipano alla formazione del reddito complessivo; peraltro, la stessa circolare ha precisato che, ove sia ravvisata una **maggiore convenienza, il contribuente è libero di applicare il regime degli impatriati in luogo di quello naturale forfetario** (si veda anche la risposta n.283/2019).

Osserva

Il citato passaggio interpretativo evidenzerebbe, ad avviso dell'Agenzia, come l'opzione per il regime forfetario al momento del rientro in Italia, pur in presenza dei requisiti per l'applicazione del regime degli impatriati, comporti **"l'impossibilità di esprimere a posteriori l'opzione per il diverso regime degli impatriati"**.

Ciò premesso, secondo l'Agenzia, il soggetto che, **avendo trasferito la residenza fiscale in Italia** nel mese di aprile 2022, dovesse optare, in relazione al periodo di imposta in corso, **per il regime forfetario, non potrà, negli anni successivi e sino al compimento del quinquennio potenzialmente agevolabile (dal 2023 al 2026), fruire del regime degli impatriati**.

Incoerenza del divieto di transito tra i regimi

La rigida posizione assunta dall'Agenzia nella risposta n. 460/2022 suscita alcune perplessità, non trovando nella richiamata circolare n. 33/E/2020 un valido riscontro argomentativo, posto che tale ultimo documento non pare riferirsi all'ipotesi, ricorrente nel caso di specie, di transito dal regime forfetario al regime degli impatriati, senza cumulo tra i medesimi; al contrario la circolare si limita ad **escludere la contestuale fruizione dei due regimi agevolati con riferimento al medesimo periodo di imposta** (questione, peraltro, pacifica).

A ciò si aggiunga che, come evidenziato nella stessa risposta n. 460/2022, **il regime forfetario rappresenta il regime naturale per i professionisti che possiedono i requisiti** di cui alla L.190/2014. **Tale regime può essere disapplicato tramite opzione per l'applicazione dell'IVA e delle imposte dirette nei modi ordinari, per una durata tendenzialmente triennale** (art. 1 co. 70 della L. 190/2014).

Osserva

A seguito di tale opzione, nell'ambito del regime contabile ordinario o semplificato applicato, **non sembrerebbero sussistere ostacoli all'applicazione ai fini IRPEF dell'agevolazione per i lavoratori impatriati per i residui periodi d'imposta agevolabili.**

Sotto il profilo pratico va poi rilevato come l'Agenzia delle Entrate abbia preso in considerazione l'ipotesi in cui l'agevolazione non sia stata tempestivamente adottata, precisando che, pur **nell'impossibilità di presentare una dichiarazione integrativa, resta comunque ferma la possibilità per il contribuente di fruire del regime per i restanti periodi di imposta del quinquennio agevolabile.**

Inoltre, la circolare Agenzia delle Entrate n. 17/E/2017, Parte IV, § 2, a commento del **divieto di cumulo**, normativamente previsto, del regime dei neo-residenti di cui all'art. 24-bis del TUIR **con gli incentivi** previsti dall'art. 44 del DL 78/2010 **per docenti e ricercatori**, nonché dall'art. 16 del DLgs. 147/2015 **per gli impatriati** (art. 1 co. 154 della L. 232/2016), **ha precisato che tale divieto non esclude l'ipotesi di un utilizzo alternativo dei regimi agevolativi in anni d'imposta differenti, nel rispetto, ovviamente, dei presupposti oggettivi e soggettivi richiesti dalle rispettive norme.**

Osserva

Alla luce di quanto sopra, **non risulta quindi coerente escludere la possibilità di fruire dell'agevolazione degli impatriati**, per i residui periodi del quinquennio agevolato, **anche nell'ipotesi in cui si sia in precedenza beneficiato del diverso regime forfetario.**

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse. Cordiali saluti