

## **E-FATTURA DAL 2018 NEL SETTORE DEI SUBAPPALTI, L'APP MOBILE SOSTITUTIVA DEI BUONI PASTO, SISMA BONUS E ASSEVERAZIONE TARDIVA, LO SPEDIZIONIERE DOGANALE E LE DICHIARAZIONI DI INTENTO FALSE, LA SENTENZA DELLA CASSAZIONE SUI COMPENSI DELL'AVVOCATO OLTRE I MASSIMI TARIFFARI, I CHIARIMENTI SUI LAVORATORI IMPATRIATI**

La Legge di Bilancio 2018 ha anticipato al 01 luglio 2018 l'obbligo di fatturazione elettronica per i subappalti rientranti nella sfera dei contratti di appalto siglati con la pubblica amministrazione, il regime fiscale per l'app mobile sostitutiva dei buoni pasto, le precisazioni dell'Agenzia delle entrate sull'asseverazione tardiva per il sisma bonus, l'Agenzia delle Entrate chiarisce la responsabilità dello spedizioniere per l'omesso pagamento dell'IVA all'importazione da parte dell'esportatore abituale che ha presentato una dichiarazione d'intento ideologicamente falsa, la pronuncia della Cassazione sui compensi dell'avvocato che superano i massimi tariffari, gli ultimi chiarimenti sul regime fiscale per i lavoratori impatriati: questi i principali argomenti trattati dalla Circolare

### **Soggetti interessati**



#### **IMPRESE**

- E-fattura nel settore dei subappalti
- Regime fiscale da applicare all'app mobile sostitutiva dei buoni pasto
- Spedizioniere doganale responsabile per le dichiarazioni di intento ideologicamente false



#### **PROFESSIONISTI**

- E-fattura nel settore dei subappalti
- Se c'è l'accordo con il cliente sono validi i compensi dell'avvocato anche oltre i massimi tariffari



#### **PERSONE FISICHE**

- Lavoratori impatriati: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate
- Regime fiscale da applicare all'app mobile sostitutiva dei buoni pasto
- L'asseverazione tardiva non dà diritto ai benefici fiscali del sisma bonus

**SOMMARIO**

<b>1. E- FATTURA 2018 NEL SETTORE DEI SUBAPPALTI</b>	Pag. 2
<b>2. REGIME FISCALE DA APPLICARE ALL'APP MOBILE SOSTITUTIVA DEI BUONI PASTO</b>	Pag. 6
<b>3. L'ASSEVERAZIONE TARDIVA NON DA' DIRITTO AI BENEFICI FISCALI DEL SISMA BONUS</b>	Pag. 7
<b>4. SPEDIZIONIERE DOGANALE RESPONSABILE PER LE DICHIARAZIONI DI INTENTO IDEOLOGICAMENTE FALSE</b>	Pag. 8
<b>5. SE C'E' L'ACCORDO CON IL CLIENTE SONO VALIDI I COMPENSI DELL'AVVOCATO ANCHE OLTRE I MASSIMI TARIFFARI</b>	Pag. 10
<b>6. LAVORATORI IMPATRIATI: I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE</b>	Pag. 11

## **1. E- FATTURA 2018 NEL SETTORE DEI SUBAPPALTI**

La Legge di Bilancio 2018 ha anticipato al 01 luglio 2018 l'obbligo di fatturazione elettronica per i subappalti rientranti nella sfera dei contratti di appalto siglati con la pubblica amministrazione.

### **1.1 Inquadramento normativo**

L'art. 1, comma 917 della Legge di Bilancio 2018 ha anticipato, a partire dal 01 luglio 2018, l'emissione di fatture elettroniche per le *"prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese nel quadro di un contratto di appalto di lavori, servizi o forniture stipulato da un'amministrazione pubblica"*. Importanti chiarimenti sono stati forniti dalla Circolare n. 8/E/2018, dalla Circolare n. 13/E/2018 e dal Provvedimento n. 89757/2018, che ha fornito le regole tecniche per l'emissione e la ricezione delle fatture elettroniche tramite Sistema di Interscambio.

Per appalto si intende quel contratto, ai sensi dell'art. 1655 c.c. con il quale un soggetto si assume la responsabilità ed i relativi rischi, con mezzi propri, di portare a compimento un'opera o un servizio a fronte di un corrispettivo in denaro.

Per subappalto si intende quel contratto, ai sensi dell'art. 1656 del c.c. , in cui l'appaltatore affida ad un soggetto terzo lo svolgimento di determinati lavori inseriti nell'ambito della commessa commissionata dal cliente principale. Il subappalto, per avere validità, deve essere autorizzato dal committente principale.

La Circolare n. 13/E/2018 ha stabilito che il comma 917 della Legge di Bilancio 2018 (fatturazione elettronica nell'ambito di contratti con la pubblica amministrazione) si applica:

- ai subappaltatori intendendo i soggetti che hanno sottoscritto quei contratti *"con il quale l'appaltatore affida a terzi l'esecuzione di parte delle prestazioni a lavorazioni oggetto del contratto di appalto"*;
- ai subcontraenti intendendo i soggetti titolari di un subcontratto, diverso dal subappalto, che *"eseguono un'attività nei confronti dell'appaltatore e per i quali quest'ultimo ha l'obbligo di comunicare alla stazione appaltante, prima dell'inizio della prestazione, gli elementi richiesti dall'art. 105, comma 2 del Codice dei contratti pubblici"* e più precisamente: il nome del sub-contraente, l'importo del sub-contratto, l'oggetto del lavoro/servizio fornito. Devono, altresì, comunicare alla stazione appaltante eventuali modifiche intervenute.

Sono esclusi dall'obbligo dal nuovo obbligo di fatturazione, a partire dal 01 luglio 2018, tutti i soggetti che cedono beni all'appaltatore, senza alcun coinvolgimento nell'appalto, in quanto i beni forniti potrebbe essere utilizzati non solo per lo svolgimento dell'opera oggetto di appalto ma anche per altri utilizzi, anche di natura privata. Per tali soggetti l'obbligo scatterà a partire dal 01 gennaio 2019.

## 1.2 Definizione di Pubblica Amministrazione

Per identificare i contratti pubblici nell'ambito dei quali deve operare la fatturazione elettronica anche nei rapporti a valle tra appaltatore e subappaltatore/subcontraente è necessario far riferimento alla Circolare n. 13/E/2018, ove si precisa che le "pubbliche amministrazioni" di interesse sono coloro nei confronti delle quali deve già essere emessa fattura elettronica per effetto della legge 244/2007 e del DM 55/2013.

Così come stabilito dalla Circolare del Ministero dell'Economia e delle Finanze n. 1/DF del 2015, le pubbliche amministrazione a cui far riferimento in merito ai contratti di subappalto per cui vige l'obbligo, a partire dal 01 luglio 2018 di emissione della fattura elettronica sono le seguenti:

- tutti i soggetti inseriti nell'elenco pubblicato annualmente dall'ISTAT e dalle Autorità Indipendenti, in applicazione della legge 196/2009;
- le Amministrazioni di Stato: Regioni, Province, Comuni, Comunità montane, istituzioni universitarie, ATC, Camere di Commercio, CONI, scuole di ogni ordine e grado, gli enti pubblici non economici nazionali, l'ARAN (Agenzia per la rappresentanza negoziale delle pubbliche amministrazioni), le Agenzie di cui al D. Lgs 300/1999;
- le Amministrazioni Autonome di cui alla legge 244/2007, art. 1, comma 209.

Nell'entrata in vigore anticipata della norma sulla fatturazione elettronica, non sono, dunque, ricompresi tutti i contratti/subcontratti i cui committenti siano società controllate o collegate da soggetti pubblici.

Tema a parte sono i consorzi, a proposito dei quali la Circolare n. 13/E/2018 ha fornito precisi chiarimenti. Nel caso in cui l'esecuzione dell'appalto pubblico avvenga tramite strutture consortili, l'obbligo di fatturazione elettronica non si estende nei rapporti interni tra Consorzio e imprese consorziate. *"l'Agenzia ha ribadito che le prestazioni rese dai consorziati al consorzio assumono la medesima valenza delle prestazioni rese dal consorzio a terzi, in analogia a quanto previsto dall'art. 3, comma 3, DPR 633/72, con riferimento al mandato senza rappresentanza, derivando da ciò che le modalità di fatturazione nei confronti dei terzi si riverberano anche nei rapporti interni"*. Ne deriva che *"laddove il Consorzio operi nei confronti dell'appaltatore principale, le società consorziate non sono comunque già obbligate, dal 01 luglio scorso, a fatturare in modalità elettronica nei confronti del Consorzio medesimo"*.

### 1.3 Codici CIG e CUP

La Legge di Bilancio 2018 ha stabilito che, tutte le fatture elettroniche emesse in relazione a contratti pubblici, devono prevedere l'indicazione, oltre ai dati obbligatori previsti per l'emissione della fatture, anche il codice CIG ed il codice CUP, pena l'inammissibilità del pagamento della stessa.

Il Codice CIG (Codice Identificativo di Gara) è un codice che viene attribuito dall'Autorità di Vigilanza e serve per identificare ogni singolo affidamento nell'ambito dell'intero progetto al fine di poter incasellare la voce di spese all'interno del quadro economico dell'intera commessa. Il suo inserimento è diventato obbligatorio, ai fini della tracciabilità dei flussi finanziari, con l'entrata della Legge 187/2010.

Il Codice CUP (Codice Unico di Progetto) è un codice composto da 15 caratteri alfanumerici che *"permette di identificare un progetto di investimento pubblico, comune a tutte le pubbliche amministrazioni, nonché a soggetti pubblici o privati che siano coinvolti nello stesso, durante tutte le fasi della sua attuazione, ed è gestito dal CIPE (Centro Interministeriale per la Programmazione Economica)"*--

L'iscrizione di tali codici completano il flusso della tracciabilità dei pagamenti a favore della Pubblica Amministrazione, previsto dall'art. 3 della Legge 136/2010 (*"per assicurare la tracciabilità dei flussi finanziari finalizzati a prevenire infiltrazioni criminali, gli appaltatori, i subappaltatori e i subcontraenti della filiera delle imprese, nonché i concessionari di finanziamenti pubblici anche europei a qualsiasi titolo interessati ai lavori, ai servizi e alle forniture pubbliche devono utilizzare uno o più conti correnti bancari o postali, accessi presso banche o presso la società Poste Italiane Spa, dedicati, anche non in via esclusiva, fermo restando quanto previsto dal comma*

*5, alle commesse pubbliche. Tutti i movimenti finanziari relativi ai lavori, ai servizi, e alle forniture pubbliche, nonché alla gestione dei finanziamenti di cui al primo periodo, devono essere registrati sui conti correnti dedicati e, salvo, quanto previsto al comma 3, devono essere effettuati esclusivamente tramite lo strumento del bonifico bancario o postale, ovvero con altri strumenti di incasso o di pagamento idonei a consentire la piena tracciabilità delle operazioni".*

Tutti i subappalti ed i subcontratti devono, dunque, prevedere:

- l'inserimento delle clausole che ne regolano la tracciabilità;
- la comunicazione (subcontraente) dei conti correnti dedicati e dei soggetti delegati ad operare su detti conti correnti;
- il codice CIG (tale codice permette di gestire la regolare gestione del flusso di pagamento);
- il codice CUP (utile ad identificare il progetto);
- la comunicazione del soggetto appaltatore alla stazione appaltante di tutti i contratti di subappalto in essere.

#### 1.4 Sanzioni

Le fatture emesse in formato diverso da quello elettronico sono considerate come non emesse ai sensi del comma 6 dell'art. 1 D.Lgs. 127/2015.

L'emissione di una fattura cartacea, anziché elettronica, è equiparata all'omessa fatturazione e, pertanto, la sanzione è ricompresa tra il 90% ed il 180% (importo minimo € 500,00) dell'imposta documentazione in formato non idoneo. (art. 6, D.Lgs. 471/1997).

Al cessionario/committente che ha operato la detrazione Iva viene applicata la sanzione pari al 100% dell'imposta indebitamente detratta, con un minimo di € 250, così come previsto dal comma 8 del citato art 6 D. Lgs. 471/1997. Al cessionario è data però la possibilità, per non incorrere nella sanzione, di regolarizzare la violazione mediante l'emissione di regolare autofattura tramite Sistema di Interscambio (nel campo Tipo Documento deve essere indicata la sigla "TD20") ed il versamento dell'imposta indebitamente detratta.

## **2. REGIME FISCALE DA APPLICARE ALL'APP MOBILE SOSTITUTIVA DEI BUONI PASTO**

Il Decreto del Ministero dello Sviluppo Economico 122/2017, in attuazione dell'art. 144, comma 5, del D.Lgs. 50/2016 ha istituito le regole per l'utilizzo dei buoni pasto come servizio sostitutivo alla mensa aziendale.

L'emissione dei buoni pasto è prevista in favore dei prestatori di lavoro subordinato, siano essi a tempo pieno che part-time, ed anche nel caso in cui l'orario di lavoro non preveda una pausa per il pasto; possono essere emessi anche per coloro che hanno sottoscritto un rapporto di collaborazione anche non subordinato.

Il buono lavoro non è cedibile a terzi, anche se si tratta di familiari o parenti e permette l'acquisto solamente di alimentari e bevande. I buoni pasto possono essere utilizzati:

- nelle mense aziendali ed interaziendali;
- nei supermercati o nei bar;
- negli agriturismi, nei mercati e negli ittaturismi.

Gli stessi possono essere utilizzati esclusivamente per «l'intero valore facciale» e, pertanto, non danno diritto al resto.

Il servizio offerto tramite l'utilizzo della specifica "App Mobile" per Smartphone viene considerata dall'Agenzia delle Entrate, con la pubblicazione del Principio di Diritto 3, assimilabile ai servizi sostitutivi di mensa, resi a mezzo dei buoni pasto di cui al citato Decreto.

Il trattamento fiscale, ai fini delle imposte dirette ed indirette, è il seguente:

- ai fini IRPEF: il servizio non concorre a formare il reddito da lavoro dipendente in applicazione dell'art. 51, comma 2, lettera c) del TUIR (*Non concorrono a formare il reddito.... le somministrazioni di vitto da parte del datore di lavoro, nonché quelle in mense organizzate direttamente dal datore di lavoro o gestite da terzi*);
- ai fini IRES: il costo sostenuto dal datore di lavoro non subisce le limitazioni di deducibilità previste dall'art. 109, comma 5, TUIR, poiché rappresenta un onere

per l'acquisizione di un servizio complesso non riducibile alla semplice somministrazione di alimenti e bevande;

- ai fini IVA: si applicano le aliquote del 4 e del 10 per cento (nn. 37 e 121 Tabella A, DPR 633/72), fermo restando il recepimento in ambito nazionale della Direttiva UE 2016/1065 del 27 giugno 2016.

### **3. L'ASSEVERAZIONE TARDIVA NON DA' DIRITTO AI BENEFICI FISCALI DEL SISMA BONUS**

La norma di riferimento generale in materia di detrazione delle spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici è l'art. 16-bis del TUIR, mentre per le misure specifiche in materia di Sisma Bonus la norma di riferimento è il D.L. 63/2013, convertito nella legge n.90/2013 e modificato dalla Legge di Bilancio 2017, che ha previsto per il quinquennio "dal 01° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021, per le spese sostenute, documentate ed effettivamente rimaste a carico del contribuente, per effettuare interventi relativi all'adozione di misure antisismiche la cui procedura autorizzatoria sia iniziata dopo il 01° gennaio 2017, ubicati nelle zone sismiche 1,2 e 3, la detrazione del 50%, spettante fino ad un ammontare complessivo delle spese sostenute non superiore ad € 96.000 per unità immobiliare, sia ripartita in 5 quote annuali, anziché in 10. Qualora dai detti interventi derivi il passaggio ad una classe di rischio inferiore, la detrazione spetta nella misura del 70% delle spese sostenute e, se si arriva fino a due classi di rischio inferiori, la detrazione è riconosciuta nella misura dell'80%".

Con Decreto del MIT n. 58/2017 e con DM 65/2017, in attuazione di quanto previsto dal citato D.L. 63/2013, sono state definite le linee guida per la classificazione del rischio sismico delle costruzioni e le modalità di attestazione da parte di professionisti abilitati.

L'osservanza di tali linee è condizione necessaria per poter fruire del Sisma Bonus. In sintesi:

- spetta al progettista dell'intervento strutturale asseverare la classe di rischio precedente all'intervento e quella conseguibile dopo aver eseguito l'intervento;
- il progetto per la riduzione del rischio sismico, asseverato da professionisti abilitati, deve essere presentato contestualmente alla SCIA (segnalazione certificata di inizio attività);
- spetta al direttore dei lavori/collaudatore statico. terminati i lavori, di attestare la conformità degli interventi eseguiti sulla base dell'asseverazione presentata dal professionista prima dell'inizio dei lavori.

- l'asseverazione e le successive attestazioni, ai fini dell'ottenimento del beneficio fiscale, debbono essere consegnate allo Sportello Unico comunale e consegnate in copia al committente.

Sul tema è intervenuta l'Agenzia delle Entrate con:

- la Circolare n. 7/E/2018: in relazione al Sisma Bonus in vigore dal 01 gennaio 2017 *"Il progettista dell'intervento strutturale deve asseverare la classe di rischio prima dei lavori e quella conseguibile dopo l'esecuzione dell'intervento progettato"*;
- la Risoluzione n. 34/E/2018: ha chiarito che *"gli interventi consistenti nella demolizione e ricostruzione di edifici adibiti ad abitazioni private o ad attività produttive possono essere ammessi alla detrazione di cui al citato art. 16 Dl. 63/2013 nel rispetto di tutte le condizioni previste dalla normativa agevolativa, sempreché concretizzino un intervento di ristrutturazione edilizia e non un intervento di nuova costruzione"* .

Tenuto conto della norma, l'Agenzia delle Entrate, con Risposta n.31 ha, dunque, fornito parere negativo ad un contribuente che ha richiesto di poter accedere al Sisma Bonus su un intervento di demolizione di un edificio con gravi carenze statiche e successiva ricostruzione nel medesimo perimetro, per il quale ha presentato regolare SCIA nel 2017 ma non la citata asseverazione.

La presentazione dell'asseverazione in un momento successivo rispetto alla SCIA non consente, dunque, di accedere ai benefici fiscali del Sisma Bonus

#### **4. SPEDIZIONIERE DOGANALE RESPONSABILE PER LE DICHIARAZIONI DI INTENTO IDEOLOGICAMENTE FALSE**

Al fine di adeguare la normativa interna a quella unionale, nei casi di rappresentanza indiretta, lo spedizioniere doganale è responsabile per l'omesso pagamento dell'IVA all'importazione da parte dell'esportatore abituale che ha presentato una dichiarazione d'intento ideologicamente falsa. Al fine, tuttavia, di sopperire a tale inconveniente, l'Agenzia delle Entrate intende implementare il sistema telematico affinché essa stessa, prima di rilasciare la ricevuta di avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento, sia in grado di accertare l'effettiva disponibilità del plafond di cui viene chiesto l'utilizzo,

nonché la ricorrenza della qualifica di esportatore abituale.

È la risposta resa dall'Agenzia delle Entrate in sede di interrogazione parlamentare n. 5-00653 del 10 ottobre 2018, riguardante i profili di responsabilità discendenti dalla presentazione di dichiarazioni d'intento ideologicamente false sottoscritte dall'importatore, privo dello status di esportatore abituale.

Il problema si pone in particolar modo quando le dichiarazioni di importazione sono presentate ricorrendo alla figura del "rappresentante indiretto" che, in quanto tale, integra il ruolo di dichiarante in dogana, con conseguente assunzione della responsabilità per l'assolvimento dell'obbligazione doganale, in solido con il soggetto rappresentato.

L'art. 201 del previgente Reg. CEE n. 2913/1992 (Codice doganale comunitario), al pari dell'art. 77 del vigente Reg. UE n. 952/2013 (Codice doganale dell'Unione), stabilisce che il debitore è il dichiarante e che, in caso di rappresentanza indiretta, è debitrice anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in dogana. L'IVA all'importazione, infatti, è un diritto doganale e il rappresentante indiretto ne risponde in via principale a titolo di debitore, seppure in solido con il soggetto rappresentato.

Sul piano nazionale, invece, l'art. 8, comma 3, della L. n. 213/2000, con norma interpretativa dell'art. 2, comma 1, del D.L. n. 746/1983, prevede che "dell'omesso pagamento dell'IVA a fronte di dichiarazione d'intento presentata in dogana rispondono soltanto i cessionari, i committenti e gli importatori che hanno sottoscritto la dichiarazione d'intento, e non anche lo spedizioniere doganale che l'ha presentata". Tale disposizione è stata, tuttavia, interpretata dalla giurisprudenza della Corte di Cassazione nel senso di escluderne l'invocabilità nel caso di esercizio della rappresentanza indiretta, pena la violazione del prevalente diritto unionale (sent. 27 marzo 2013, n. 7720).

Per superare, in via definitiva, il problema evidenziato, riguardante la responsabilità degli spedizionieri doganali, in qualità di dichiaranti, l'Agenzia delle Entrate, nella risposta alla richiamata interrogazione parlamentare, ha fatto presente che, "gli uffici stanno lavorando sull'implementazione del sistema telematico gestito dall'Agenzia delle entrate - di cui fruisce anche l'Agenzia delle dogane e dei monopoli - affinché, prima di rilasciare la ricevuta di avvenuta presentazione della dichiarazione d'intento, lo stesso sia in grado di accertare l'effettiva disponibilità del plafond di cui viene chiesto l'utilizzo nonché la ricorrenza dello status di esportatore abituale in capo al soggetto IVA che la invia, garantendo così a tutta la filiera dei soggetti che intervengono a valle nell'operazione doganale - e, in primis, al rappresentante indiretto - la ragionevole certezza della validità e spendibilità del titolo".

## **5. SE C'E' L'ACCORDO CON IL CLIENTE SONO VALIDI I COMPENSI DELL'AVVOCATO ANCHE OLTRE I MASSIMI TARIFFARI**

Con ordinanza n. 25054 del 10 ottobre 2018, la Corte di Cassazione ha accolto, parzialmente, il ricorso di un avvocato che agiva contro la decisione della Corte d'Appello di Ancona, la quale aveva deciso per la nullità della pattuizione con cui il legale e il suo cliente avevano stabilito, in relazione alle prestazioni professionali effettuate dal ricorrente in favore del cliente, un compenso professionale oltre i massimi di tariffa, ritenendo che tali massimi fossero inderogabili.

Il ricorrente riteneva che la Corte di merito avesse errato nell'interpretazione dell'art. 2233 c.c., secondo cui *"Il compenso, se non è convenuto dalle parti e non può essere determinato secondo le tariffe o gli usi, è determinato dal giudice. In ogni caso la misura del compenso deve essere adeguata all'importanza dell'opera e al decoro della professione. Sono nulli, se non redatti in forma scritta, i patti conclusi tra gli avvocati ed i praticanti abilitati con i loro clienti che stabiliscono i compensi professionali"*.

La Cassazione ha chiarito che in tema di compensi spettanti ai prestatori d'opera intellettuale, l'art. 2233 c.c. pone una chiara gerarchia di carattere preferenziale, individuando innanzitutto l'accordo delle parti come mezzo valido per la determinazione del compenso e solo in via secondaria le tariffe professionali, quindi gli usi. Da ciò deriva che le pattuizioni tra le parti risultano preminenti su ogni altro criterio di liquidazione (Cass. 6732/2000); il compenso, dunque, va calcolato in base alla tariffa ed adeguato all'importanza dell'opera svolta soltanto in assenza di pattuizione tra le parti.

Con particolare riferimento all'onorario dell'avvocato, la Corte dunque ritiene valido l'accordo tra professionista e cliente, anche se in esso sono convenuti compensi che superano i massimi tariffari (Cass. 7051/1990), valendo il principio, espresso dalla stessa Corte di legittimità a Sezioni Unite, di ammissibilità e legittimità di convenzioni aventi ad oggetto i compensi dovuti dai clienti agli avvocati, anche quando prevedono misure eccedenti quelle previste dalle tariffe forensi (Cass. Ss.Uu.103/1999).

Se dunque - come era nel caso di specie - vi è la prova della pattuizione contenente gli importi relativi ai compensi professionali superiori al tetto massimo di tariffa e l'esistenza della stessa pattuizione non è contestata, la stessa non può ritenersi nulla per violazione dei massimi tariffari, pertanto il compenso non può essere rideterminato dal giudice. Una diversa interpretazione risulterebbe espressa in violazione della disposizione contenuta all'art. 2233 c.c.

## **6. LAVORATORI IMPATRIATI: I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

Con D.Lgs. 147/2015 il legislatore ha istituito l'agevolazione fiscale per i "lavoratori impatriati". I redditi da lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotto in Italia da parte di lavoratori che decidono di rientrare in Italia trasferendo la propria residenza ai sensi dell'art. 2 DPR 917/86, concorrono alla formazione del reddito complessivo, per un massimo di 5 anni dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia, in misura pari al 50% del suo ammontare (70% fino al 2016), purché vengano rispettate, in linea generale, determinate condizioni (in caso di lavoro dipendente):

- il lavoratore non sia stato residente in Italia nei 5 periodi d'imposta precedenti al rientro in Italia;
- il lavoratore si impegni a rimanere in Italia per almeno 24 mesi;
- l'attività lavorativa venga svolta per un'impresa residente nel territorio italiano;
- l'attività lavorativa venga prevalentemente svolta sul territorio italiano.

Il lavoratore autonomo (agevolazione valida a partire dal 2017) è tenuto a rispettare i seguenti requisiti:

- il lavoratore non sia stato residente in Italia nei 5 periodi d'imposta precedenti al rientro in Italia;
- il lavoratore si impegni a rimanere in Italia e svolgere in modo prevalente l'attività per almeno 24 mesi.

Nello specifico l'agevolazione, solo nel caso di lavoratori impatriati da stati UE o extra UE (dal 2017) con i quali siano in vigore convenzioni contro le doppie imposizioni, è applicabile se:

- il lavoratore deve essere laureato;

- il lavoratore deve aver svolto l'attività di lavoro dipendente/autonomo all'estero per almeno 24 mesi;
- il lavoratore si impegna a trasferire la residenza in Italia e si impegna a mantenerla per almeno 24 mesi, pena la decadenza dell'agevolazione.

In caso di lavoro dipendente, per poter beneficiare dell'agevolazione, è necessario che il datore di lavoro presenti apposita richiesta scritta; il beneficio deve essere applicato nella busta paga relativa al periodo successivo alla data di richiesta. I lavoratori autonomi, invece, per poter usufruire del beneficio fiscale, debbono esercitare l'opzione direttamente in dichiarazione dei redditi, previa presentazione di apposita autocertificazione a tutti i propri clienti, di modo che essi possano operare la ritenuta del 20% sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile.

L'Agenzia delle Entrate, con la pubblicazione della Risoluzione n. 76/E ha stabilito che possono fruire del beneficio fiscale previsto per i "lavoratori impatriati" i lavoratori dipendenti:

- distaccati;
- in possesso di un titolo di laurea;
- con attività lavorativa svolta all'estero negli ultimi 2 anni;
- con una mansione lavorativa da svolgere in Italia ma che sia differente rispetto a quella ricoperta prima del trasferimento all'estero

La Risoluzione n. 76/E rivede la posizione restrittiva assunta con la pubblicazione della Circolare n. 17/E/2017 che aveva determinato l'esclusione totale dell'accesso all'agevolazione per i lavoratori che decidevano di rientrare in Italia da distacchi all'estero. L'Agenzia delle Entrate ha previsto la possibilità di analizzare le varie ipotesi del rientro in Italia, considerando che lo stesso non derivi esclusivamente dalla scadenza naturale del distacco. Le ipotesi che, in caso di distacco, danno diritto ad usufruire del beneficio fiscale, sono le seguenti:

- il distacco sia stato oggetto di molte proroghe (il dipendente si è radicato all'estero);
- il lavoratore impatriato non rientri per svolgere alcuna attività che si ponga in continuità con l'attività precedentemente svolta in Italia.