

Riforma fiscale

Cooperative compliance estesa alle persone fisiche

di Mauro Cassoni (*)

La Legge delega per la riforma fiscale dispone che il Governo estenda il regime di adempimento collaborativo alle persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia, nonché a quelle che la mantengono all'estero ma possiedono nel territorio dello Stato, anche per interposta persona o tramite *trust*, un reddito complessivo mediamente pari o superiore a un milione di euro. La norma, che ha il pregio di estendere alle persone fisiche il regime della *cooperative compliance* e di introdurre importanti effetti premiali, presenta tuttavia alcune limitazioni, tra cui l'impossibilità per le persone fisiche già residenti di accedervi.

1. Premessa

Nell'art. 17 della Legge n. 111 del 9 agosto 2023 ("Legge delega"), sono previste modifiche al regime di adempimento collaborativo o *cooperative compliance* delle società (istituito con il D.Lgs. n. 128/2015) e viene contemplata la possibilità di accesso a tale regime anche per le **persone fisiche**.

In particolare, il comma 1, lett. g), n. 3), dell'art. 17 della Legge n. 111/2023 dispone che il Governo, nell'esercizio della delega, introduca "un regime di adempimento collaborativo per le persone fisiche che trasferiscono la propria residenza in Italia nonché per quelle che la mantengono all'estero ma possiedono, anche per interposta persona o tramite *trust*, nel territorio dello Stato un reddito complessivo, comprensivo di quelli assoggettati a imposte sostitutive o ritenute alla fonte a titolo d'imposta, mediamente pari o superiore a un milione di euro. Si applli-

cano, in quanto compatibili, le disposizioni del numero 1), anche in merito alla semplificazione degli adempimenti e agli effetti ai fini delle sanzioni amministrative e penali".

Al riguardo, è utile rammentare che il regime di adempimento collaborativo, istituito con il D.Lgs. 5 agosto 2015, n. 128, in attuazione degli artt. 5, 6 e 8, comma 2, della Legge 11 marzo 2014, n. 23 (D.Lgs. n. 128/2015), si pone l'obiettivo di instaurare un **rapporto di fiducia** tra Amministrazione fiscale e contribuenti che miri ad un aumento del livello di certezza sulle questioni fiscali rilevanti (1).

Tale obiettivo è perseguito attraverso un'**interlocuzione costante e preventiva** con il contribuente su elementi di fatto, ivi inclusa l'anticipazione del controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, finalizzata ad una comune valutazione delle situazioni suscettibili di generare rischi fiscali. Si è introdotta così un'innova-

(*) *Senior Associate* - Studio Tributario Associato Scarioni Angelucci.

(1) I vantaggi per le società che accedono a tale regime possono essere così sintetizzati:

- procedura abbreviata di interpello preventivo (minor tempo per la risposta dell'Agenzia delle entrate);
- applicazione di sanzioni ridotte alla metà, e comunque in

misura non superiore al minimo edittale, con sospensione della riscossione fino alla definitività dell'accertamento, purché i rischi siano comunicati in modo tempestivo ed esauriente;

- esonero dal presentare garanzie per i rimborsi delle imposte dirette ed indirette per tutto il periodo di permanenza nel regime.

zione nel rapporto tributario, prevedendo nuove modalità di interlocuzione costante e preventiva con l'Agenzia delle entrate, con l'obiettivo di prevenire e risolvere anticipatamente le potenziali controversie fiscali.

2. Ambito applicativo

Ciò premesso, la Delega fiscale ha ora previsto l'estensione di tale regime anche alle persone fisiche, limitando però l'accesso a **due categorie di contribuenti**:

- coloro che trasferiscono la propria residenza in Italia;

- coloro che continuano a risiedere all'estero ma possiedono, anche per interposta persona o tramite *trust*, nel territorio dello Stato un reddito complessivo mediamente pari o superiore a un milione di euro.

Posto che la norma si rivolge solo a persone fisiche non residenti, la prima categoria è rappresentata da tutti i **soggetti che intendono trasferire la propria residenza in Italia**, a prescindere da requisiti minimi reddituali o patrimoniali. Può trattarsi, ad esempio, dei soggetti che si vogliono avvalere delle disposizioni di cui all'art. 24-*bis* del T.U.I.R. e dei lavoratori impatriati di cui all'art. 16, comma 1, del D.Lgs. n. 147/2015.

Relativamente al contenuto, il regime di adempimento collaborativo dovrebbe innanzitutto riguardare gli aspetti fiscali strettamente connessi e conseguenti al **trasferimento della residenza fiscale** in Italia, come ad esempio l'analisi dei presupposti per l'accesso ai regimi sopra richiamati, ma anche il corretto inquadramento di **strutture estere** (società, *trust*, fondazioni) riconducibili al contribuente, così come la corretta qualificazione di particolari redditi di fonte estera.

A titolo di esempio si possono immaginare due tipologie di contribuenti.

La prima potrebbe essere rappresentata dallo **sportivo professionista**, cittadino straniero residente all'estero, interessato a trasferire la residenza in Italia per giocare nel campionato di Serie A. Tale contribuente, che presumibilmente opererà per l'adozione del regime di cui all'art. 24-*bis* del T.U.I.R. (c.d. regime dei *neo-residenti*) applicando sui redditi di fonte estera un'impo-

sta annua forfettaria pari a euro 100.000, potrà accedere al regime di adempimento collaborativo, prima di tutto per fornire gli elementi di prova utili a dimostrare di non essere stato fiscalmente residente in Italia, ai sensi dell'art. 2, comma 2, del T.U.I.R., per un tempo almeno pari a nove periodi d'imposta nel corso dei dieci precedenti l'inizio del periodo di validità dell'opzione. Quindi, potrà continuare a dialogare con l'Agenzia delle entrate, per tutto il periodo di permanenza in Italia, per determinare, ad esempio, il corretto trattamento fiscale da applicare ai redditi derivanti dalla concessione del **diritto di sfruttamento della propria immagine** per scopi commerciali.

Può essere utile, al riguardo, rammentare la controversia tra il calciatore della Juventus F.C. Cristiano Ronaldo e l'Agenzia delle entrate. Il contribuente, allora fiscalmente residente in Italia e aderente al regime dei **neo-residenti**, attraverso la presentazione di un'istanza di interpello, aveva chiesto all'Amministrazione finanziaria conferma circa l'applicabilità di tale regime ai redditi derivanti dalla concessione del diritto di sfruttamento della propria immagine per scopi commerciali. In attesa di ottenere risposta, il calciatore aveva deciso di versare le imposte assoggettando a **tassazione ordinaria** i redditi in questione anziché considerarli "coperti" dall'imposta forfettaria, per poi chiedere il rimborso del tributo. In seguito al diniego dell'Amministrazione finanziaria, aveva presentato ricorso alla Commissione di Giustizia Tributaria del Piemonte (2), la quale confermava l'operato dell'Agenzia delle entrate.

Dall'analisi dell'esempio citato, emerge chiaramente come gli attuali strumenti normativi a disposizione di queste particolari categorie di contribuenti, caratterizzate spesso da problematiche fiscali molto complesse, rischiano di non essere sufficienti per addivenire ad una soluzione in tempi brevi, finendo con lo scoraggiare altri soggetti potenzialmente interessati a trasferire in Italia la residenza. Con l'introduzione della *cooperative compliance*, invece, questa tipologia di contribuenti avrà la **possibilità di confrontarsi preventivamente con l'Agenzia delle entrate**, riducendo i tempi di risposta e potendo godere dei benefici premiali previsti dalla nor-

(2) La CGT del Piemonte ha confermato il diniego al rimborso, qualificando le somme come redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia, ove l'esercizio abituale e professionale della gestione dell'immagine doveva ritenersi presuntivamente condotto in ragione della localizzazione della residenza e del luogo

di esercizio dell'attività di lavoro dipendente di Cristiano Ronaldo. Sul punto cfr. P. Arginelli, "Influencer, sfruttare il diritto di immagine è lavoro autonomo", in *Il Sole - 24 Ore* del 12 agosto 2023.