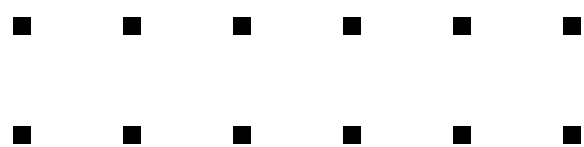




Gestione delle problematiche fiscali per gli espatriati

Santi Calderone: Senior Tax & Global Mobility Manager



Agenda

- La tassazione degli stranieri in Italia
- Il Regime Impatriati: tra vecchie e nuove disposizioni

LA TASSAZIONE DEGLI STRANIERI IN ITALIA



Se, cosa e come tassare il reddito in Italia

Un lavoratore che si trasferisce dall'estero in Italia:

- deve pagare le imposte?
- può beneficiare di un regime agevolato (regime impatriati, ricercatori/docenti, ecc.)?
- subisce una doppia imposizione all'estero?

Per capirlo occorre determinare:

- **la sua residenza fiscale**, in base al Paese estero di provenienza (ad es. residenza parziale)
- **la categoria del reddito** prodotto in Italia (lavoro dipendente, assimilato, autonomo, ecc.)
- l'eventuale **esenzione** concessa in Italia in base alla normativa convenzionale
- gli **obblighi di sostituzione** della società italiana distaccataria e/o estera distaccante

Tassazione del lavoratore che si trasferisce in Italia

- **se considerato fiscalmente non residente in Italia**, imposizione solo sui redditi prodotti in Italia
 - Con riferimento al reddito di lavoro dipendente, è considerato prodotto in Italia il reddito che remunera una prestazione lavorativa svolta in territorio italiano **ex art. 3, comma 1**, e art. 23, comma 1, lett. c), del TUIR
 - A nulla rileva da chi viene pagata la retribuzione (datore estero o italiano)
 - Il datore di lavoro non può riconoscere, ad esempio, le detrazioni per familiari a carico e le deduzioni per la contribuzione ad eventuali fondi pensione complementari, salvo il caso dei cosiddetti «non residenti Schumacker»
 - Possibilità di esentare i giorni di trasferta all'estero
- **se considerato fiscalmente residente in Italia**, è soggetto al principio di tassazione su base mondiale

Residenza fiscale delle persone fisiche

Novità apportate dalla riforma fiscale 2024

- L'articolo 3 comma 1 lettera c) **legge 111/23** ha delegato il Governo, tra le altre cose, a provvedere alla **revisione della disciplina della residenza fiscale delle persone fisiche**, delle società e degli enti al fine di renderla **coerente con la prassi internazionale** e con le **convenzioni** sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni.
- Il **d.lgs. 27 dicembre 2023 n. 209**, nell'attuare la predetta legge delega in materia di fiscalità internazionale, ha **reformulato i criteri per stabilire la residenza fiscale delle persone fisiche** (articolo 1) nonché delle società e degli enti (articolo 2).

Residenza fiscale delle persone fisiche

Articolo 2, comma 2, TUIR: in vigore fino al 2023

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta:

1. sono iscritte nelle **anagrafi della popolazione residente**, o
2. hanno nel territorio dello Stato **il domicilio** ai sensi del codice civile, ossia *“il luogo della sede principale dei propri affari e interessi”*, o
3. hanno nel territorio dello stato **la residenza** ai sensi del codice civile, ovvero *la propria dimora abituale*

I criteri elencati sono alternativi e non concorrenti

Residenza fiscale delle persone fisiche

Articolo 2, comma 2, TUIR: in vigore dal 2024

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta:

1. hanno in Italia **il domicilio** definito come *“il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona”*, o
2. hanno in Italia **la residenza** ai sensi del codice civile, ossia *la dimora abituale*; o
3. sono **presenti** in Italia, o
4. sono iscritte nelle **anagrafi della popolazione residente** (presunzione relativa di residenza)

I criteri elencati sono alternativi e non concorrenti

Residenza fiscale delle persone fisiche

Articolo 2, comma 2, TUIR: confronto testo normativo pre e post 2023

Articolo 2, comma 2, DPR 917/1986 (TUIR)		
Comma	Fino al 31.12.2023	Dall'1.1.2024
2	Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente <u>o</u> hanno nel territorio dello Stato il domicilio <u>o</u> la residenza ai sensi del Codice civile.	Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del codice civile <u>o</u> il domicilio nel territorio dello Stato <u>ovvero</u> sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione. per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente.
2-bis	Si considerano altresì residenti. salvo prova contraria, i cittadini italiani cancellati dalle anagrafi della popolazione residente e trasferiti in Stati o territori diversi da quelli individuati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da pubblicare nella Gazzetta Ufficiale.	

Nuovi criteri della residenza per le persone fisiche dal 2024

Nuova nozione di domicilio

Nuova definizione

Per **domicilio** «si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona».

Relazione illustrativa

Secondo la relazione, sostituendo il criterio civilistico del domicilio con quello di "luogo in cui si sviluppano in via principale le relazioni personali e familiari del contribuente», si sarebbe adottato un **criterio di natura sostanziale, mutuato dalla prassi internazionale e dalle convenzioni per evitare le doppie imposizioni.**

Nuovi criteri della residenza per le persone fisiche dal 2024

Permanenza in Italia

- La presenza in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta è divenuta, con il D.lgs. 209/2023, uno dei criteri che, di per sé, è sufficiente, per stabilire la residenza fiscale in Italia delle persone fisiche, senza che, peraltro, sia consentito al contribuente di provare di non avere in Italia una dimora abituale né il domicilio.
- Il criterio ha impatto anche nell'anno in cui il contribuente trasferisce definitivamente la residenza in Italia o all'estero.

Nuovi criteri della residenza per le persone fisiche dal 2024

Frazione di giorni

- Resta invariato il principio che la persona fisica è fiscalmente residente se anche uno solo degli indicatori previsti dalla norma sussiste "per la maggior parte del periodo d'imposta" ossia, secondo - da ultimo - la circolare 25/E del 2023, per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile).
- Viene però aggiunto che nel computo si contano anche le frazioni di giorno. Il metodo di calcolo che considera le frazioni di giorno come giornata intera è, da tempo, già adottato, nel campo dei redditi di lavoro dipendente, per l'applicazione dell'articolo 15 del modello OCSE di Convenzione contro le doppie imposizioni (circolare 201/E del 1996). Si fonda sul par. 5 del Commentario all'articolo 15 citato secondo il quale, per stabilire se un dipendente residente in uno Stato, che lavora nell'altro stato, sia stato presente nell'altro Stato per non più di 183 giorni nel corso dell'anno fiscale, si deve tener conto sia del giorno di arrivo sia di quello di partenza sia delle frazioni di giorno.

Nuovi criteri della residenza per le persone fisiche dal 2024

Presenza fisica e lavoro agile – Circ. Agenzia delle entrate 20/E del 04.11.2024

- **La permanenza in Italia del lavoratore in *smart working*** per 183 (o 184, in caso di anno bisestile) giorni determina, di per sé, la residenza fiscale nel nostro Paese
- Le persone fisiche che, pur lavorando **in *smart working* da uno Stato estero**, dove sono fisicamente presenti per 183 giorni l'anno (184 giorni se anno bisestile), soddisfino per la maggior parte del periodo d'imposta almeno uno degli altri tre criteri di collegamento individuati dall'articolo 2, comma 2, del TUIR, come modificato dal Decreto, ossia mantengano la loro residenza civilistica o il loro domicilio in Italia, ovvero risultino iscritti nell'anagrafe della popolazione residente, integrano la residenza fiscale in Italia

Residenza e normativa convenzionale

Quando una persona è fiscalmente residente in entrambi gli Stati in base alle rispettive normative domestiche, la residenza si determina ai sensi dell'**articolo 4 (2) delle Convenzioni contro le doppie imposizioni**, che detta le c.d. «**Tie-breaker rules**»:

- abitazione permanente
 - centro degli interessi vitali
 - luogo di soggiorno abituale
 - nazionalità
 - accordo fra gli Stati
-
- Applicabile solo nel caso in cui il soggetto sia tassato sui redditi ovunque prodotti in entrambi i paesi
 - Commentario OCSE precisa che le “Tie-breaker rules” possono applicarsi non solo all’intero periodo di imposta, ma anche alle frazioni dello stesso in cui si realizza il conflitto di doppia residenza

Giurisprudenza

Cass. 18 luglio 2024, n. 19843: nuova nozione di domicilio non si applica alle fattispecie prima del 2024 e Interessi economici prevalenti su quelli personali

- contribuente, anagraficamente residente nel Principato di Monaco (paese a fiscalità privilegiata).
- Agenzia delle Entrate ha notificato un avviso di accertamento sul periodo d'imposta 2009 per maggior reddito, basato sul fatto che il contribuente aveva mantenuto il centro dei propri interessi vitali in Italia.
- **Due indicazioni:**
 - ✓ **Efficacia temporale della nuova normativa:** i nuovi criteri per la determinazione della residenza fiscale delle persone fisiche si applicano dal 1° gennaio 2024 e non incidono sulle situazioni pregresse anche se accertate dall'Amministrazione finanziaria o affrontate in giudizi instaurati nel 2024
 - ✓ **Corretta interpretazione dell'art. 2 del TUIR alle fattispecie ante-2024:** si deve dare prevalenza al luogo di gestione abituale degli interessi economici e patrimoniali riconoscibile dai terzi e le relazioni affettive e familiari devono essere considerate solo unitamente ad altri criteri di collegamento

Tax Treaty Exemption

Articolo 15, par. 2, del Modello di Convenzione OCSE

In deroga alle disposizioni generali, **lo Stato in cui è svolta la prestazione lavorativa (Italia) non ha alcun potere impositivo sui redditi di lavoro dipendente se si verificano contemporaneamente le tre condizioni di seguito indicate:**

1. il lavoratore è presente nello Stato in cui lavora (Italia) meno di 183 giorni nel corso di un arco temporale di 12 mesi che inizia e termina nell'arco dell'anno fiscale considerato (da calcolarsi con riferimento al «Metodo della presenza fisica», C.M. del 17/08/1996 n. 201)
2. i compensi sono stati corrisposti da e per conto di un datore di lavoro che non è residente nello Stato (Italia) ove è svolta l'attività
3. l'onere dei compensi non è sostenuto da una stabile organizzazione che il datore di lavoro ha nello Stato (Italia) dove viene svolta l'attività

Tax Treaty Exemption

Paragrafo 8 del Commentario OCSE all'articolo 15

Per “**datore di lavoro**” si intende il soggetto che beneficia delle prestazioni di lavoro rese dal dipendente, ne sopporta i relativi rischi ed esercita le funzioni proprie del datore di lavoro.

Ai fini dell'art. 15, per stabilire chi ha la qualifica di datore di lavoro fra società distaccante o distaccataria, occorre valutare:

- chi ha il potere di fornire istruzioni al lavoratore sulle modalità di esecuzione della prestazione
- chi esercita un potere di controllo sullo svolgimento dell'attività e la responsabilità del risultato
- chi fornisce gli strumenti e il materiale per lo svolgimento dell'attività
- chi determina il numero dei lavoratori e le loro mansioni
- chi può selezionare i lavoratori e cessare la collaborazione
- chi determina le giornate lavorative ed i periodi di ferie
- chi sostiene il costo (paragrafo 8.14 e 8.15 commentario OCSE 2017)

Applicabilità della Tax Treaty Exemption

In caso di **distacco INFRAGRUPPO** con invio di dipendente presso società del gruppo e temporaneo trasferimento del potere direttivo al beneficiario della prestazione lavorativa (azienda italiana distaccataria) e conseguente riaddebito del costo del lavoro alla distaccataria



Non trova applicazione la cd. "treaty exemption" → dichiarazione dei redditi

In caso di distacco **PRESSO CLIENTE/COMMITTENTE** nell'ambito di fornitura di servizi, caratterizzato dal mantenimento in capo alla distaccante delle funzioni proprie del datore di lavoro



Presenza inferiore ai 183 giorni nell'anno → trova applicazione la cd. "treaty exemption"

Sostituzione d'imposta – Ris. ministeriale n. 5-1437 del 17 luglio 1996

Caso di un dipendente statunitense distaccato presso una società italiana, in cui:

- il rapporto di lavoro veniva mantenuto con società americana che continuava a corrispondere il salario al dipendente distaccato
- la società italiana non inseriva a libro paga i lavoratori distaccati
- la società americana ribaltava il costo del lavoro alla società italiana

Secondo l'amministrazione finanziaria italiana, i compensi pagati dalla società italiana a fronte del riaddebito da parte della società americana non si qualificano come reddito da lavoro dipendente erogati direttamente

La società distaccataria italiana non ha obbligo di sostituzione di imposta (non deve effettuare le ritenute fiscali) e il lavoratore deve pagare imposte in autoliquidazione (tramite dichiarazione)

Pagamento di compensi dalla distaccataria ^(1/2)

Articolo 23 D.P.R. n. 600 del 29 settembre 1973

Enti e società di cui all'art. 73 del TUIR "... i quali corrispondono somme e valori di cui all'art. 51 del TUIR ... devono operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta dai percipienti ..."

Circolare ministeriale n. 326/1997

" ... l'obbligo di effettuare la ritenuta da parte dei sostituti d'imposta sussiste ogni qual volta corrispondano redditi cui si rende applicabile la disciplina contenuta nel richiamato articolo 51 del TUIR e anche se le somme ed i valori in questione sono erogati a favore di soggetti che non sono propri dipendenti ..."

In caso di pagamenti in denaro o natura predisporre la busta paga

Pagamento di compensi dalla distaccataria (2/2)

Circolare n. 326/e del 23.12.1997

La società non residente è soggetta agli obblighi di ritenuta sui redditi corrisposti da proprie sedi fisse in Italia

Quindi:

- **nel caso disponga di sede fissa rappresentata da una stabile organizzazione materiale**, ha l'obbligo di effettuare le ritenute
- **in assenza di stabile organizzazione o sede fissa**, non ha obbligo di sostituzione d'imposta
- **nel caso di stabile organizzazione personale**, in mancanza di una sede fissa, secondo la dottrina non ha obbligo di sostituzione di imposta
- **nel caso di ufficio di rappresentanza**, che costituisce una sede fissa, ma non un'entità di per sé tassabile, ha obbligo di ritenuta solo nel caso in cui il dipendente svolge un'attività in qualche modo funzionalmente riconducibile ai compiti della sede fissa

Il Regime Impatriati: tra vecchie e nuove disposizioni



Che cosa è

- Con l'art. 16 del D.lgs. 147/2015, il legislatore italiano ha introdotto un **regime fiscale di favore dal periodo d'imposta 2016** volto ad attrarre in Italia quei lavoratori che, per le loro particolari conoscenze, possono favorire lo sviluppo economico, culturale e tecnologico del nostro Paese, trasferendovi il know-how acquisito durante l'esperienza maturata all'estero
- Come noto, tale misura si sostanzia in un **parziale abbattimento della base imponibile IRPEF** per lavoratori che, in possesso di determinati requisiti e al perdurare di talune condizioni, trasferiscono in Italia la residenza fiscale per ivi svolgervi la maggior parte della propria attività lavorativa
- In controtendenza con gli interventi normativi susseguitisi dalla sua introduzione, volti principalmente ad ampliare la platea dei soggetti e dei redditi ammessi al beneficio fiscale, l'art. 5 del **D. Lgs. 209/2023 ha riscritto la disciplina relativa agli impatriati dal periodo d'imposta 2024**, abrogando l'art. 16 del D. Lgs 147/2015 e introducendo un nuovo regime caratterizzato da agevolazioni più contenute e requisiti più restrittivi

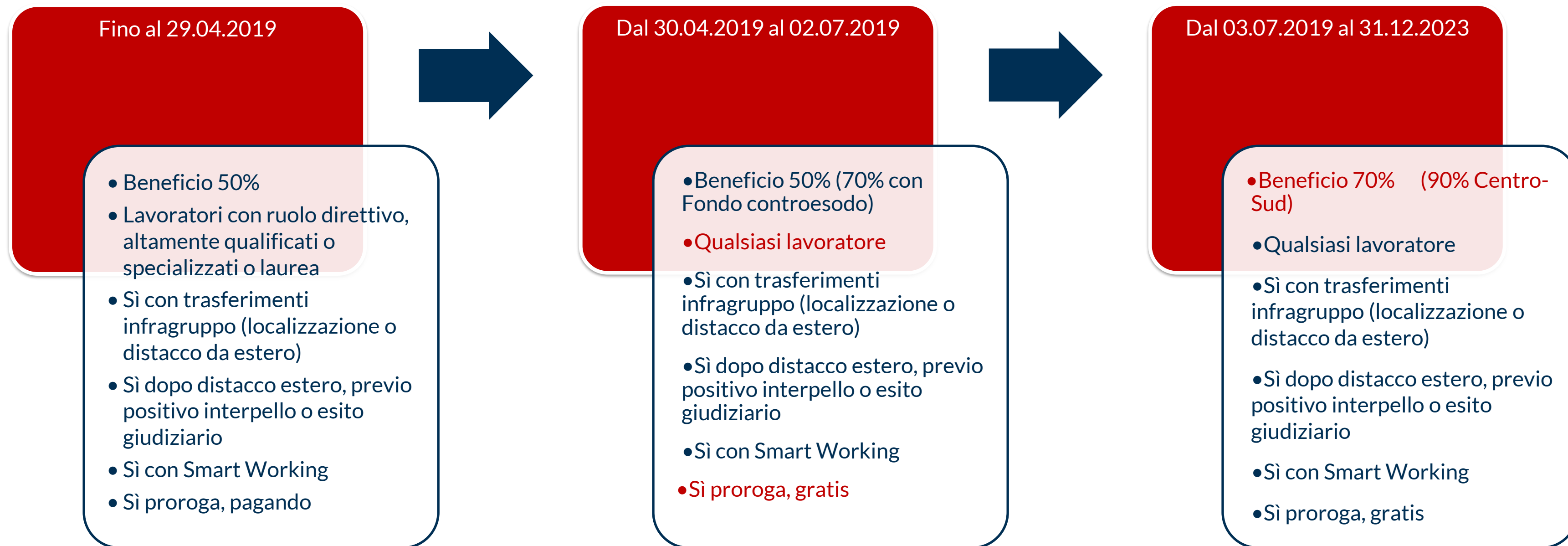
Requisiti del Regime Impatrati in vigore fino al 31.12.2023 ^(1/2)

- Il vecchio regime prevedeva una **durata ordinaria di 5 periodi di imposta**.
- Tuttavia, era prevista una estensione di **ulteriori 5 periodi di imposta**, se il lavoratore che aveva trasferito la residenza fiscale in Italia a partire dal 30 aprile 2019:
 - **diveniva proprietario** (o comproprietario con il coniuge, con il convivente, o se i figli diventino proprietari) di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti al trasferimento, oppure
 - aveva almeno un **figlio minorenni o a carico** (anche in affidato preadottivo). La proroga era riconosciuta sia qualora il figlio minorenne e/o a carico fosse nato prima del trasferimento in Italia, sia successivamente, a condizione che tale presupposto sussistesse entro la scadenza del primo quinquennio agevolabile
- In caso di proroga, per gli ulteriori 5 periodi di imposta la percentuale di abbattimento della **base imponibile** era pari al:
 - **50%**, oppure
 - **90%**, se il lavoratore aveva almeno 3 figli minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo

Requisiti del Regime Impatrati in vigore fino al 31.12.2023 ^(2/2)

- A partire dal 2024, l'art. 16 D.lgs. 147/2015 è stato abrogato e sostituito da un nuovo regime caratterizzato da **agevolazioni più contenute e requisiti più restrittivi**
- Tuttavia, al fine di non penalizzare quei soggetti trasferitisi in Italia nel secondo semestre 2023, il legislatore ha previsto la possibilità di **continuare ad applicare il regime previgente a determinate condizioni**
- Nello specifico, **il comma 9 dell'art. 5 D.lgs. 209/2023**, ha previsto la possibilità di applicare il regime disciplinato dall'art. 16 D.lgs. 147/2015 a quei **soggetti che, pur acquisendo la residenza fiscale italiana nel 2024 (c.d. clausola di salvaguardia):**
 - abbiano provveduto ad iscriversi all'anagrafe italiana **entro il 31 dicembre 2023**, oppure,
 - nel caso degli sportivi, abbiano provveduto a **stipulare il relativo contratto di lavoro sportivo entro la stessa data**

Regime Impatriati in vigore fino al 31.12.2023: Schema di sintesi



Nuovo Regime Impatriati in vigore dal 2024 ^(1/4)

- Con l'intento di restringere la misura dell'agevolazione, l'art. 5 del D.Lgs. 209/2023 ha abrogato la previgente misura introducendo un nuovo regime di favore per i lavoratori impatriati
- Il nuovo regime adesso prevede:
 - base imponibile pari al **50%** (in luogo del 30%), dei redditi di lavoro dipendente, dei redditi a questo assimilati, e dei redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni prodotti in Italia
 - base imponibile ulteriormente **ridotta del 60%**:
 - se il lavoratore si trasferisce **con un figlio minore**
 - in caso di **nascita di un figlio** ovvero di adozione di un minore durante il periodo di fruizione del beneficio (la riduzione è applicata dal periodo d'imposta in cui l'evento si verifica e a condizione che il figlio sia residente in Italia)
 - Un **limite di € 600.000 annui**

Nuovo Regime Impatriati in vigore dal 2024 (2/4)

	Trasferimenti di residenza dal 30.4.2019 al 2023	Trasferimenti di residenza dal 2024 (eccetto regime transitorio)
Residenza estera pregressa	2 periodi di imposta	3 periodi di imposta (6 o 7 periodi di imposta se la prestazione è in favore del medesimo soggetto estero o in favore di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo)
Impegno a mantenere la residenza in Italia	2 anni	4 anni
Redditi agevolati - Natura	Reddito di lavoro dipendente e assimilato, redditi di lavoro autonomo, redditi d'impresa dell'imprenditore individuale	Reddito di lavoro dipendente e assimilato, reddito di lavoro autonomo "professionale"
Redditi agevolati - Entità	Nessun limite	Limite annuo di 600.000 euro
Misura dell'agevolazione	Reddito imponibile al 30% Reddito imponibile al 10% per i trasferimenti al sud Italia Reddito imponibile al 50% per gli sportivi	Reddito imponibile al 50% Reddito imponibile al 40% in presenza di un figlio minore
Durata dell'agevolazione	5 periodi di imposta (facoltà di proroga per ulteriori 5 periodi di imposta)	5 periodi di imposta (proroga per ulteriori 3 periodi di imposta con iscrizione anagrafica nel 2024 ed acquisto di un immobile residenziale entro il 31.12.2023)
Attività lavorativa svolta prevalentemente in Italia	Non necessaria la discontinuità con l'attività svolta ante trasferimento (con l'eccezione dell'ipotesi di distacco)	La prestazione può essere svolta in favore del medesimo soggetto estero o in favore di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo con innalzamento del periodo di residenza estera pregressa
Qualificazione o specializzazione	Nessuna	Possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione

Nuovo Regime Impatriati in vigore dal 2024 ^(3/4)

Periodo di residenza estero pregresso

Datore di lavoro post-impatrio		Residenza estera pregressa
Diverso e indipendente da quello estero <i>ante</i> trasferimento		3 periodi di imposta
Medesimo datore di lavoro estero <i>ante</i> trasferimento o soggetto appartenente allo stesso gruppo	Mancanza di precedenti impieghi in Italia presso lo stesso soggetto o presso un soggetto collegato a quello estero	6 periodi di imposta
	Precedente impiego in Italia presso lo stesso soggetto o presso un soggetto collegato a quello estero	7 periodi di imposta

Nozione di gruppo: soggetti tra i quali sussiste un rapporto di controllo diretto o indiretto ai sensi dell'art. 2359 co. 1 n. 1 c.c. (controllo di diritto) ovvero che, ai sensi della stessa norma, sono sottoposti al comune controllo diretto o indiretto da parte di un altro soggetto.

Nuovo Regime Impatriati in vigore dal 2024 ^(4/4)

ELEVATA QUALIFICAZIONE O SPECIALIZZAZIONE

L'art. 5 co. 1 lett. d) del D.Lgs. 209/2023 dispone che possono accedere all'agevolazione i lavoratori in possesso dei requisiti di **elevata qualificazione** o **specializzazione** come definiti dal:

- **D.lgs. 28.6.2012 n. 108**: conseguimento di un **titolo di istruzione superiore** che attesti il completamento di un **percorso di istruzione superiore di durata almeno triennale** e della relativa **qualifica professionale superiore**, rientrante nei **livelli 1** (legislatori, imprenditori e alta dirigenza), **2** (professioni intellettuali, scientifiche e di elevata specializzazione) e **3** (professioni tecniche) della classificazione ISTAT delle professioni CP 2011
- **D.lgs. 9.11.2007 n. 206**: limitatamente all'esercizio delle professioni ivi regolamentate

Il Regime Impatriati in numeri a confronto

Vecchio Regime - Primi 5 periodi d'imposta	
Reddito annuo	€ 1.000.000
Percentuale imponibile	30%
Reddito annuo imponibile	€ 300.000
IRPEF annua	€ 121.900
IRPEF dovuta nei primi 5 anni	€ 609.500
Successivi 5 periodi d'imposta	
Percentuale reddito imponibile nei successivi 5 periodi d'imposta	50%
Reddito annuo imponibile	€ 500.000
IRPEF annua	€ 207.900
IRPEF dovuta nei successivi 5 anni	€ 1.039.500
Totale IRPEF dovuta nel decennio	€ 1.649.000

Differenza d'imposta nel decennio tra vecchio e nuovo **€ 1.548.000**

Nuovo regime - Primi 5 periodi d'imposta	
Reddito annuo	€ 1.000.000
Limite agevolazione	€ 600.000
Percentuale imponibile	50%
Reddito annuo imponibile	€ 300.000 + € 400.000
IRPEF annua	€ 293.900
IRPEF dovuta nei primi 5 anni	€ 1.469.500
Successivi 3 periodi d'imposta	
Percentuale reddito imponibile nei successivi 3 periodi d'imposta	50%
Reddito imponibile	€ 300.000 + € 400.000
IRPEF annua	€ 293.900
IRPEF dovuta nei successivi 3 anni	€ 881.700
Ulteriori 2 periodi d'imposta (ordinari)	
IRPEF annua	€ 422.900
IRPEF dovuta negli ulteriori 2 anni	€ 845.800
Totale IRPEF dovuta nel decennio	€ 3.197.000

Modalità di fruizione (1/2)

Lavoratori dipendenti: **busta paga o dichiarazione dei redditi**

- **Busta paga** - richiesta scritta al datore di lavoro ex D.P.R. 445/00:
 - ✓ le generalità (nome, cognome e data di nascita)
 - ✓ codice fiscale
 - ✓ l'indicazione della data di ingresso in Italia e della prima assunzione in Italia (in caso di assunzioni successive o più rapporti di lavoro dipendente)
 - ✓ la dichiarazione di possedere i requisiti previsti dai regimi agevolati di cui si chiede l'applicazione
 - ✓ l'indicazione dell'attuale residenza in Italia
 - ✓ l'impegno a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza prima del decorso del periodo minimo previsto dalla norma della quale si chiede la fruizione
 - ✓ la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli incentivi fiscali previsti

Modalità di fruizione (2/2)

- il datore di lavoro applica il beneficio **dal periodo di paga successivo alla richiesta**
- in sede di conguaglio, dalla data dell'assunzione mediante applicazione delle ritenute sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile prevista dal regime agevolato
- nelle ipotesi in cui il datore di lavoro non abbia potuto riconoscere l'agevolazione, il contribuente può fruirne, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, **direttamente nella dichiarazione dei redditi**
- in tal caso il reddito di lavoro dipendente va indicato già nella misura ridotta

Non iscrizione AIRE nel periodo precedente il rientro

Possono accedere all'agevolazione i soggetti «convenzionalmente» non residenti nel periodo minimo precedente il trasferimento?

- nell'individuare i soggetti che possono beneficiare dell'incentivo, la norma richiede che questi trasferiscano la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del TUIR

Circ. Ade 17/E:

«Tenuto conto della rilevanza del solo dato dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, il soggetto che non si è mai cancellato da tale registro non può essere ammesso alle agevolazioni in esame».

Posizione eccessivamente rigida superata dal comma 5-ter dell'art. 16 del d.lgs. 147/2015

Comma 5-ter Art. 16 D. Lgs. 147/15: non iscrizione AIRE

Cittadini italiani non AIRE:

- i cittadini italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere ai benefici fiscali di cui al presente articolo purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a)
- ai cittadini italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019 spettano i benefici fiscali di cui al presente articolo nel testo vigente al 31 dicembre 2018, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al, comma 1, lettera a)

Dubbio interpretativo: il nesso di funzionalità tra trasferimento in Italia e nuovo lavoro

- **L'articolo 16 D.Lgs. 147/15** non conteneva precise indicazioni sul tempo che doveva intercorrere tra il trasferimento della residenza in Italia e l'inizio dell'attività lavorativa.
- **Circolare Ade n.17/E:** *«possono accedere al beneficio coloro che acquisiscono la residenza fiscale successivamente a quello in cui hanno iniziato in Italia lo svolgimento dell'attività lavorativa. (...) ugualmente possono accedere al beneficio coloro che trasferiscono la residenza in Italia prima ancora di iniziare lo svolgimento di detta attività, a condizione che sia ravvisabile un collegamento tra i due eventi»*
- **Interpello n. 919-114/2018 della Direzione Regionale della Calabria:** *«(...) tale collegamento non sussisterebbe quando il rientro in Italia è genericamente preordinato alla ricerca di un impiego lavorativo nel Paese e, dunque, non è accompagnato da «accordi puntualmente formalizzati» o dalla «sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro»*

Proroga Regime Impatriati per trasferimento ante 30 Aprile 2019 ^(1/6)

- possibilità di **applicare, a partire dal 1 gennaio 2021, il regime impatriati per ulteriori 5 periodi d'imposta** per quei soggetti che:
 - sono stati iscritti all'AIRE o sono cittadini di Stati membri dell'Unione europea, e
 - hanno trasferito la loro residenza fiscale in Italia prima del 30 aprile 2019 (quindi, dal periodo d'imposta 2016 al 29 aprile 2019), e
 - beneficiavano del regime impatriati già alla data del 31 dicembre 2019
- **la proroga del regime impatriati interessa inizialmente** (cioè nel 2021) coloro che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia **nel periodo d'imposta 2016**
- le modalità di esercizio della proroga sono state definite dall'Agenzia delle entrate con il **Provvedimento n. 60353 del 3 marzo 2021**

Proroga Regime Impatriati per trasferimento ante 30 Aprile 2019 ^(2/6)

Modalità di esercizio della proroga (1/2)

- I soggetti sopra elencati potranno ottenere la proroga del regime impatriati previo pagamento in un'unica soluzione di:
 - **Un importo pari al 10 per cento del reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia**, che risulta oggetto dell'agevolazione del regime impatriati, relativo al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione se, al momento dell'esercizio dell'opzione, il soggetto:
 - i. ha almeno un figlio minorenni, anche in affido preadottivo, o
 - ii. 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 effettuazione del versamento, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni

Proroga Regime Impatriati per trasferimento ante 30 Aprile 2019 ^(3/6)

Modalità di esercizio della proroga (2/2)

- **un importo pari al 5 per cento del reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia**, che risulta oggetto dell'agevolazione del regime impatriati, relativo al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione se, al momento dell'esercizio dell'opzione, il soggetto:
 - i. ha almeno tre figli minorenni, anche in affido preadottivo, e
 - ii. 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 effettuazione del versamento, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni
- Il reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia nel periodo d'imposta precedente (base imponibile) dovrà essere dunque considerato al 100%, e non quello ridotto per effetto del regime impatriati

Proroga Regime Impatriati per trasferimento ante 30 Aprile 2019 ^(4/6)

Termine entro il quale effettuare il versamento

- il versamento da effettuare tramite **Modello di pagamento F24**, senza possibilità di compensazione con eventuali crediti
- il versamento deve avvenire **entro il 30 giugno** dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell'agevolazione (30 giugno 2024 per i rientri dal 1 gennaio 2019 al 29 aprile 2019)

Proroga Regime Impatriati per trasferimento ante 30 Aprile 2019 ^(5/6)

Richiesta al datore di lavoro

- i lavoratori dipendenti devono richiedere la proroga mediante presentazione di un'**autocertificazione al datore di lavoro**
- l'autocertificazione deve essere presentata al datore di lavoro **entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo** di fruizione dell'agevolazione
- la richiesta deve essere sottoscritta dal dipendente e resa ai sensi del DPR 445/00 e contenere le specifiche indicazioni di cui al punto 2.2 del Provvedimento

Proroga Regime Impatriati per trasferimento ante 30 Aprile 2019 ^(6/6)

Gli adempimenti del datore di lavoro

- il datore di lavoro, dopo avere ricevuto l'autocertificazione scritta da parte del dipendente, deve operare le ritenute “ridotte” nella seguente percentuale:
 - **sul 50% delle somme e valori imponibili di cui all'articolo 51 del DPR 917/86 (TUIR), se il lavoratore ha versato il contributo del 10% oppure**
 - **sul 10% delle somme e valori imponibili di cui all'articolo 51 del DPR 917/86 (TUIR) se il lavoratore ha versato il contributo del 5%**
- le ritenute devono essere applicate sulle somme e i valori imponibili corrisposti dal periodo di paga successivo al ricevimento della richiesta scritta da parte del dipendente, salvo congruaggio a fine anno o alla cessazione del rapporto di lavoro
- nel caso in cui il lavoratore comunichi al datore di lavoro il trasferimento fuori dall'Italia della propria residenza o del proprio domicilio, il datore di lavoro non può applicare le ritenute

Sì estensione regime impatriati cittadini UK

Risposta Ade n. 172 del 06.04.2022

Fattispecie

- cittadino britannico
- ha trasferito la residenza fiscale in Italia nel 2016 ai sensi dell'articolo 2 del TUIR
- ha fruito del regime impatriati dal 2016 al 2020
- due figli minorenni e acquisto unità immobiliare ad agosto 2015
- richiesta cittadinanza italiana a dicembre 2020
- opzione ex art. 1, c. 50, della l. 178/20 per fruire del regime impatriati per ulteriori 5 periodi d'imposta?

Parere dell'Agenzia delle entrate

- **è possibile la proroga** ai sensi dell'Accordo sul recesso del Regno Unito Bretagna e Irlanda del Nord dall'Unione europea e dalla Comunità europea dell'energia atomica (cd "Accordo Brexit"), entrato in vigore a partire dal 1° febbraio 2020
- articolo 12 vieta di discriminare i cittadini inglesi sulla base della loro nazionalità (principio di non discriminazione)
- articoli da 24 a 26 vietano che siano negati ai lavoratori di cittadinanza inglese gli stessi vantaggi fiscali concessi agli altri lavoratori comunitari

Sì regime impatriati con Smart Working in Italia

Risposta Ade n. 596 del 16.09.21 (poi n. 55 del 31.01.22, n. 157 del 25.03.22 e n. 186 del 08.04.22)

Fattispecie

- cittadino italiano, dal 2016 lavora all'estero alle dipendenze di una società statunitense
- iscritto AIRE solo dal 2019, e dal 1° maggio 2021 si trasferisce in Italia con il nucleo familiare per continuare a svolgere l'attività lavorativa alle dipendenze dell'azienda statunitense in modalità Smart Working
- SM documentata contrattualmente con un impegno del datore di lavoro
- regime impatriati, ai sensi dell'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147?

Parere dell'Agenzia delle entrate

- Laddove risultino soddisfatti tutti i requisiti richiesti dalla norma in esame **il contribuente potrà beneficiare dell'agevolazione fiscale** di cui all'articolo 16, comma 1, del d.lgs. n. 147 del 2015 in linea con quanto già espresso al paragrafo 7.5 della circolare n. 33/E del 2020, nella quale viene precisato che l'articolo 16, come modificato dall'articolo 5, comma 1, del decreto legge n. 34 del 2019, non richiede che l'attività sia svolta per un'impresa operante sul territorio dello Stato
- pertanto, possono accedere all'agevolazione i soggetti che vengono a **svolgere in Italia attività di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero, o i cui committenti** (in caso di lavoro autonomo o di impresa) **siano stranieri** (non residenti)

Soggetti che rientrano a seguito di distacco all'estero (1/2)

Circ. Ade n. 33 del 28.12.2020

- Non spetta il beneficio fiscale in esame nell'ipotesi di distacco all'estero con successivo rientro, in presenza del **medesimo contratto** e presso il **medesimo datore di lavoro**
- Il lavoratore è ammesso all'agevolazione solo quando vi è la sottoscrizione di un **nuovo contratto di lavoro** (assunzione di un differente ruolo aziendale rispetto a quello originario)
- **NO** applicabilità di regime impatriati se il rientro si pone in una situazione di “continuità” con la precedente posizione lavorativa

Soggetti che rientrano a seguito di distacco all'estero (2/2)

Circ. Ade n. 33 del 28.12.2020

- Indici di una situazione di **continuità sostanziale**:
 - riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale
 - riconoscimento dell'anzianità dalla data di prima assunzione
 - assenza del periodo di prova
 - riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale
 - riconoscimento dell'anzianità dalla data di prima assunzione
 - clausole volte a non liquidare i ratei di tredicesima (ed eventuale quattordicesima) maturati nonché il trattamento di fine rapporto al momento della sottoscrizione del nuovo accordo
 - clausole in cui si prevede che alla fine del distacco, il distaccato sarà reinserito nell'ambito dell'organizzazione della Società distaccante e torneranno ad applicarsi i termini e le condizioni di lavoro presso la Società di appartenenza in vigore prima del distacco

- **Preclusa la possibilità di presentare istanza di interpello**

Grazie per
l'attenzione!
Domande?





Ufficio di Roma:
Viale Luca Gaurico, 91/93, 00143 Roma

Ufficio di Milano:
Corso Europa 15 - 20122 Milano

Ufficio di Catania:
Corso Italia, 13 - 95129 Catania

Telefono: +39 340 350 5071



www.ecaitalia.com
