

Regime fiscale neo residenti: la tassazione dei redditi da lavoro

Luca Valdameri, Mario Tenore
11.4.2022

<https://www.we-wealth.com/news/consulenza-patrimoniale/fiscalita-internazionale/regime-fiscale-neo-residenti-tassazione-redditi-lavoro>



Regime fiscale neo residenti e attività lavorativa: come si computano i giorni in Italia per determinare i redditi di fonte italiana? Commento alla risoluzione 83 del 14 febbraio 2022 dell'Agenzia delle entrate

Il regime fiscale dei neo-residenti di cui all'articolo 24-bis del Tuir è stato inizialmente pensato per i ricchi “rentiers” che si trasferiscono in Italia senza più svolgere una vera attività lavorativa, se non quella relativa alla gestione degli asset, similmente al regime forfetario svizzero.

La particolarità **del regime italiano**, ad esempio rispetto all'analogo svizzero, è che permette di continuare a **svolgere una vera attività di lavoro** sul territorio italiano; in tal caso i redditi da lavoro prodotti in Italia sono naturalmente esclusi dal regime di favore. Questa circostanza ha comunque attratto al regime tanti lavoratori che, pur pagando una parte di tasse ordinarie in Italia, prevedono di ricevere in futuro flussi reddituali di fonte estera (ad esempio plusvalenze da cessione di partecipazioni, carried interest, etc.).

La **risposta n. 83 del 14 febbraio 2022 dell'Agenzia delle Entrate** chiarisce quindi (i) le modalità di individuazione della quota parte di reddito di lavoro dipendente prodotta all'estero per i dipendenti che rientrano nel regime dei neo-residenti e (ii) le modalità di individuazione della quota parte di reddito di lavoro dipendente prodotta all'estero con riferimento alla "remunerazione variabile", maturata in uno o più anni, nell'ambito di un *long term incentive plan* in azioni. In questi piani l'effettiva assegnazione delle azioni avviene solo dopo diversi anni in base periodo di maturazione (vesting) e frequentemente al raggiungimento di determinate performance sia personali che di gruppo (analogamente alla fattispecie commentata dalla Circolare n. 17/E del 2017). Diversamente, da tale fattispecie, nel caso oggetto della risposta non v'è coincidenza tra la società di cui era dipendente il lavoratore al momento del *grant date* e la società datore di lavoro del dipendente al momento della ricezione delle azioni (vesting date).

Il quesito sub (i) fornisce chiarimenti utili nelle fattispecie – piuttosto frequenti – che riguardino dipendenti apicali, che ricoprono ruoli globali, senza che gli stessi abbiano un orario di lavoro determinato e spesso tenuti a effettuare trasferte all'estero o che mantengono una sede di lavoro all'estero. Inoltre, poiché, in virtù dei ruoli ricoperti dai propri dipendenti, gli stessi non hanno un orario di lavoro determinato, viene chiesto se la determinazione del reddito prodotto all'estero debba tenere conto dell'intero anno solare o dei soli giorni considerati generalmente lavorativi. In tali situazioni, a parere dell'Agenzia, occorre **fare riferimento al rapporto tra il numero di giorni durante il quale la prestazione è stata esercitata nel Paese estero ed il numero totale dei giorni in cui essa è stata fornita**, fermo restando che il numero dei giorni indicati al numeratore e al denominatore del rapporto deve essere individuato con criteri "omogenei". L'Agenzia specifica poi che le giornate di ferie, le festività, i riposi settimanali, nonché gli altri giorni non lavorativi, compresi i giorni di malattia o di infortunio, rilevano ai fini della determinazione della quota parte di compenso riferibile alle prestazioni svolte in Italia, *indipendentemente* dal luogo in cui

sono trascorse. Sul punto, la posizione assunta dall'Agenzia delle entrate potrebbe apparire contraddittoria, ma probabilmente la stessa intendeva riferirsi al caso in cui al denominatore venisse utilizzato 365; peraltro, il criterio di presunzione richiamato pare speculare rispetto a quella (ormai risalente) espressa con riferimento alla disciplina di cui all'art. 51, comma 8bis del Tuir (cosiddette **retribuzioni convenzionali**) nella circolare n. 207 del 16 novembre 2000. In tale documento si afferma la rilevanza presuntiva, ai fini dell'effettivo conteggio dei giorni di permanenza all'estero del lavoratore, del periodo di ferie, delle festività, dei riposi settimanali e degli altri giorni non lavorativi, indipendentemente dal luogo in cui sono trascorsi. Nella risposta in oggetto l'Agenzia ha chiarito ulteriormente che, nei casi in cui il dipendente effettui i trasferimenti da o per l'Italia, sia sufficiente la presenza fisica in Italia per quel giorno per considerare tale giorno come "giorno lavorativo italiano". Inoltre, *"salvo specifica documentabile comprovante l'effettivo svolgimento all'estero dell'attività lavorativa in argomento"*, di cui l'Agenzia non chiarisce i contenuti, i redditi relativi ai giorni trascorsi all'estero si considerano prodotti in Italia e restano esclusi dall'assoggettamento all'imposta sostitutiva di cui all'articolo 24-bis del Tuir. Questo criterio appare mutuato da quello della **"presenza fisica"** previsto dal Commentario all'art. 15 del Modello Ocse di Convenzione, oggetto di una storica circolare ministeriale del 1996 (n. 2017/E del 17 agosto), tenendo presente che si dovrebbero quindi considerare "giorni trascorsi in Italia" anche le frazioni di giorno, il giorno di partenze verso l'estero come anche il giorno di rientro da una trasferta estera. È quindi opportuno che il lavoratore mantenga e programmi attentamente il proprio "travel-log", ad esempio partendo la sera prima anziché la mattina dopo, al fine di **evitare fenomeni di "double-counting"**, che avrebbero l'effetto di aumentare il livello di tassazione complessivo.

In relazione al quesito *sub (ii)*, l'Agenzia ritiene condivisibile la soluzione prospettata dal contribuente in relazione all'individuazione del *"criterio che preveda il conteggio su tutti i giorni di calendario e non unicamente sui giorni che si ritengono convenzionalmente lavorativi utilizzando pertanto al **denominatore 365 giorni annui**"*. L'Agenzia ribadisce come nella circolare n. 17/E del 2017, al fine di individuare il reddito che si considera prodotto all'estero, occorre fare riferimento al rapporto, che deve essere individuato con criteri omogenei, tra il numero di giorni durante i quali la prestazione lavorativa è stata esercitata nel Paese estero e il numero totale dei giorni necessari ad acquisire il diritto a ricevere le azioni. I termini del rapporto possono ritenersi omogenei qualora i giorni al numeratore (ossia i giorni del

restricted period) siano assunti al netto delle festività, week end e ferie e anche il periodo di lavoro prestato nel Paese estero sia calcolato al netto di festività, week end e ferie.



Luca Valdameri, Mario Tenore

Dottore commercialista e partner dello Studio **Pirola Pennuto Zei & Associati**, è specializzato in consulenza fiscale e societaria, in diritto tributario e in materia contabile. Si occupa di assistenza e pianificazione fiscale di famiglie, persone fisiche e dipendenti di società multinazionali (expatriates). Significativa esperienza in convenzioni contro le doppie imposizioni, stock option ed equity plans, trust, personal service companies e social security agreement.