

## Redditi di lavoro autonomo e dipendente

# Il regime speciale dei neo-residenti ed i redditi di lavoro dipendente: gli obblighi a carico dei sostituti d'imposta

di **Claudio Quartana** e **Fabrizio Roncalli**

### L'approfondimento

Il regime dei neo-residenti normato dall'art. 24-bis del D.P.R. n. 917/1986 costituisce un importante incentivo per i c.d. high-net-worth individuals che intendono trasferire la propria residenza in Italia. Difatti, indipendentemente dall'ammontare del reddito di fonte estera, il "neo-residente" può scegliere di versare un'imposta forfettaria annuale di 100.000 euro assolvendo così ai propri obblighi fiscali (relativi ai redditi di fonte non italiana, salvo alcune eccezioni). Tuttavia, per contribuenti che ricevono redditi di lavoro dipendente corrisposti da un sostituto d'imposta italiano alcune complicazioni di ordine amministrativo rischiano di minare la vis attrattiva della norma. La presente trattazione ha la finalità di analizzare la risposta n. 83 del 14 febbraio 2022 dell'Agenzia delle entrate per coglierne spunti e criticità operative.

Con la risposta ad interpello in esame, l'Agenzia delle entrate ha fornito una serie di chiarimenti in merito alle modalità operative di applicazione delle ritenute d'imposta sui redditi di lavoro dipendente corrisposti dal sostituto di imposta italiano ai soggetti beneficiari del regime opzionale previsto dall'art. 24-bis del T.U.I.R. Più nel dettaglio, le precisazioni hanno riguardato le

tempistiche applicative dell'esenzione dalle ritenute, l'individuazione della quota parte di reddito di lavoro dipendente prodotta all'estero dai lavoratori dipendenti che aderiscono al regime e la documentazione necessaria che il sostituto deve raccogliere affinché l'esenzione possa applicarsi.

Con particolare riferimento alle tempistiche relative all'applicazione dell'esenzione dalle ritenute ed al profilo di responsabilità del sostituto di imposta, i chiarimenti forniti dall'Ufficio destano alcune perplessità. Il rischio, infatti, è che l'interpretazione data dall'Agenzia delle entrate, possa far perdere al regime quantomeno una parte del suo *appeal*, con particolare riferimento a quei soggetti che intrattengono un rapporto di lavoro dipendente con un datore italiano.

### L'interpello n. 83 del 14 febbraio 2022: il caso pratico

Come anticipato, lo scorso 14 febbraio l'Agenzia delle entrate ha reso pubblica la risposta n. 83 inerente al regime fiscale dei neo-residenti. Nello specifico, l'istante, un istituto finanziario italiano appartenente a un gruppo internazionale, ha

**Claudio Quartana** - Esperti di fiscalità internazionale, Studio Legale Tributario EY

**Fabrizio Roncalli** - Esperti di fiscalità internazionale, Studio Legale Tributario EY

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

chiesto dei chiarimenti interpretativi con riferimento ad alcuni dipendenti che ricoprono posizioni di vertice e che hanno intenzione di avvalersi dei benefici previsti dall'art. 24-bis del D.P.R. n. 917/1986. La particolarità dei lavoratori dipendenti citati, è che l'attività lavorativa non sarà prestata unicamente in Italia ma, in virtù del ruolo ricoperto, si ritroveranno spesso a lavorare in altri Paesi.

Il quadro è ulteriormente complicato dal fatto che, in linea con le prassi di mercato del settore finanziario, specialmente per i dirigenti con funzioni apicali, il pacchetto retributivo non si compone solamente di una parte monetaria, ma anche di una parte variabile, comprendendo dei piani di incentivazione costituiti da c.d. *restricted stock units* (ovvero, azioni - soggette ad un periodo di *vesting* - la cui effettiva assegnazione avviene solo dopo alcuni anni da quando sono promesse al dipendente - c.d. *grant* - e solamente al raggiungimento di determinate *performance* sia personali che di gruppo).

La società istante chiede quale sia il corretto trattamento da applicare nei confronti dei propri dipendenti beneficiari del regime fiscale di cui all'art. 24-bis, nella sua qualità di sostituto di imposta. In particolare, l'oggetto dell'istanza riguarda:

- i) la possibilità di applicare i benefici del regime dei *neo-residenti* prima che venga presentata la relativa dichiarazione dei redditi;
- ii) la corretta modalità di adempimento degli obblighi di sostituzione di imposta;
- iii) le informazioni che la società dovrebbe ricevere dai dipendenti per non applicare la ritenuta sui compensi relativi ai giorni di lavoro prestato all'estero;
- iv) la corretta identificazione del *sourcing* con riferimento a quelle giornate in cui il dipendente effettua dei trasferimenti da o per l'Italia.

## Il regime introdotto dall'art. 24-bis T.U.I.R.

Prima di esaminare le risposte fornite dall'Agenzia delle entrate, appare opportuno riepilogare i tratti

salienti che contraddistinguono il regime attrattivo in esame. Tale regime prevede la possibilità di optare per un'imposizione sostitutiva sui redditi prodotti all'estero dalle persone fisiche al ricorrere di specifiche condizioni. I beneficiari del regime scontano un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle imposte patrimoniali (*i.e.* IVIE ed IVAFE) e delle imposte sulle donazioni e successioni (sempre limitatamente agli *assets* esteri) calcolata in maniera forfettaria nella misura di centomila euro per ogni periodo d'imposta in cui è valida l'opzione, a prescindere dalla categoria di reddito prodotto all'estero.

Per identificare i redditi esteri da assoggettare ad imposizione sostitutiva, occorre far riferimento al comma 1 del citato art. 24-bis che richiama il criterio di identificazione stabilito dall'art. 165 comma 2; a sua volta, tale disposizione rimanda ai medesimi criteri individuati dall'art. 23 T.U.I.R. dandone tuttavia una lettura "a specchio".

Pertanto, ai sensi dell'art. 23, comma 1, lett. c), del T.U.I.R., i redditi di lavoro dipendente si considerano di fonte italiana se l'attività è stata effettivamente prestata nel territorio dello Stato italiano. Quello che rileva è quindi il luogo in cui viene svolta l'attività lavorativa, rappresentando il vero criterio di collegamento dei compensi percepiti dal lavoratore dipendente.

In virtù di tale interpretazione, il reddito di lavoro dipendente prestato al di fuori del territorio italiano da parte di un soggetto beneficiario del regime previsto dall'art. 24-bis del T.U.I.R., dovrà essere considerato come reddito prodotto all'estero e in quanto tale, ricompreso tra i redditi soggetti ad imposizione forfettaria. Qualora invece ricorra l'ipotesi di un soggetto che svolge attività lavorativa sia all'estero che in Italia, solo una porzione del reddito di lavoro dipendente, (evidentemente quello prodotto in Italia) scontrerà la tassazione ordinaria

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

IRPEF mentre la restante parte sarà assorbita dall'imposizione sostitutiva<sup>1</sup>.

Quanto alle tempistiche di applicazione del regime, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia RU 47060 del 8 marzo 2017 ha previsto che l'opzione si perfezioni solo successivamente alla presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui il contribuente ha trasferito la residenza fiscale in Italia o di quella relativa al periodo d'imposta successivo.

Come è noto, la presentazione della dichiarazione dei redditi avviene l'anno successivo a quello cui la dichiarazione fa riferimento. È proprio questo differimento temporale che, nel caso dei soggetti *neo-residenti*, può dar vita ad alcune oggettive difficoltà nella gestione degli obblighi di sostituzione d'imposta alla luce della recente interpretazione dell'Agenzia.

Sul punto, la stessa Agenzia delle entrate, tuttavia, ha chiarito<sup>2</sup> che l'imposta già ritenuta nell'annualità di trasferimento della residenza può essere utilizzata in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241 ovvero recuperata presentando istanza di rimborso nei termini previsti dall'art. 38 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602.

## **Gli obblighi di sostituzione in capo ai sostituti italiani che corrispondono redditi di lavoro dipendente**

Proprio a partire da tale argomentazione, l'Agenzia delle entrate nella risposta n. 83 ha negato la possibilità, per i sostituti d'imposta obbligati ad operare la ritenuta di cui all'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973, di esentare autonomamente i redditi prodotti all'estero fintantoché i lavoratori beneficiari dell'agevolazione non abbiano perfezionato l'opzione di adesione al regime speciale con il versamento dell'imposta forfettaria e con la presentazione della dichiarazione dei redditi.

Appare opportuno sottolineare che, una simile interpretazione, trova applicazione anche in tutti

i quei casi in cui il contribuente abbia già ottenuto parere positivo da parte della stessa Amministrazione in seguito alla presentazione di apposita istanza di interpello.

Di conseguenza, le ritenute effettuate dal sostituto d'imposta in relazione ai redditi di lavoro dipendente prestatato all'estero, prima della presentazione della dichiarazione dei redditi con cui l'opzione viene perfezionata, potranno essere recuperate unicamente presentando istanza di rimborso nei termini previsti dall'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

Solo dopo l'esercizio dell'opzione, infatti, il sostituto di imposta potrà limitarsi ad operare la ritenuta sui redditi di fonte italiana, esentando, invece, i redditi prodotti all'estero nella misura in cui essi sono già assorbiti dall'imposta sostitutiva. A tale scopo, è necessario dunque che il contribuente presenti al datore di lavoro, su richiesta di quest'ultimo, la copia della dichiarazione dei redditi presentata dallo stesso in cui si evince l'esercizio dell'opzione (che, per i periodi d'imposta successivi, si intende tacitamente rinnovata) e, per ogni anno di rinnovo della stessa, la quietanza del Mod. F24 con il quale è stata versata l'imposta sostitutiva.

## **I criteri di identificazione della quota di reddito prodotta all'estero**

Con riferimento alla corretta identificazione del reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero, e quindi da assoggettare a imposta sostitutiva, l'Agenzia chiarisce che è necessario fare riferimento al rapporto tra il numero di giorni durante il quale l'attività lavorativa è stata svolta nel Paese estero e il numero totale dei giorni in cui la prestazione è stata fornita utilizzando criteri omogenei nel determinare il numeratore ed il denominatore della già menzionata equazione.

### **Note:**

- 1 Tale posizione è condivisa dall'Agenzia delle entrate (cfr. circolare n. 17/E/2017).
- 2 Circolare n. 17/E/2017.

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

In relazione invece alle giornate in cui il lavoratore effettua dei trasferimenti da o verso l'Italia, l'Agenzia, richiamando una posizione già espressa in passato, ribadisce che la presenza in Italia anche soltanto per una frazione di giorno fa sì che l'intera giornata andrà computata come interamente trascorsa in Italia con la conseguenza che i relativi redditi saranno esclusi dal regime di tassazione sostitutiva prevista dall'art. 24-bis T.U.I.R.

Quanto poi alle modalità idonee a documentare la presenza in Italia o all'estero, il documento di prassi in commento specifica che per ottenere l'esenzione del regime ordinario delle giornate lavorative prestate all'estero sia necessario produrre **“specifica documentabile comprovante l'effettivo svolgimento all'estero dell'attività”**, pena la presunzione di fonte italiana di dette giornate di lavoro.

Il medesimo criterio di identificazione dei redditi esteri, prosegue l'Agenzia, deve essere applicato anche a quella porzione di remunerazione che si traduce nel diritto di ottenere l'assegnazione di azioni. Richiamando la già menzionata circolare n. 17/E/2017, l'Ufficio chiarisce che occorre utilizzare lo stesso criterio di proporzionamento previsto per la retribuzione “ordinaria” ma facendo riferimento al periodo di *vesting*, ossia al periodo in cui matura il diritto all'ottenimento di dette azioni e riportando il numero di giorni in cui l'attività è stata prestata all'estero con l'intera durata del periodo di maturazione.

In chiusura, l'Ufficio, dopo aver risposto ai chiarimenti richiesti dall'istante, chiarisce che il sostituto di imposta, stante la previsione dell'art. 23, comma 1, del D.P.R. n. 600/1973, che corrisponde somme e valori di cui all'art. 51 del T.U.I.R., tra cui sono ricomprese le azioni e gli altri compensi in natura, deve operare all'atto del pagamento una ritenuta a titolo di acconto dell'IRPEF dovuta dai percipienti, con obbligo di rivalsa. Richiamando i sostituti all'importanza rivestita da tale obbligo, l'Amministrazione puntualizza che il datore di lavoro non possa essere

sollevato dall'obbligo di sostituzione sulla base di una mera un'autocertificazione del lavoratore circa i giorni di lavoro prestati all'estero (senza però specificare quale tipologia di documentazione sia idonea a provare le presenze del lavoratore).

## Osservazioni critiche alla risposta dell'Amministrazione finanziaria

La risposta n. 83 del 14 febbraio 2022 reca alcuni elementi di novità sui quali è necessario soffermarsi per analizzare il risvolto pratico ed i principali elementi di criticità.

L'Ufficio ritiene infatti che il sostituto di imposta non possa applicare l'esenzione delle ritenute d'acconto sui redditi di lavoro dipendente di fonte estera prima della presentazione della dichiarazione dei redditi con cui il dipendente esercita l'opzione per il regime dei *neo-residenti*. Tale conclusione muove unicamente da argomentazioni ricavate dalla circolare n. 17/E/2017. Già in tale sede, infatti, ma con riferimento ai dividendi di fonte estera assoggettati ad una ritenuta del 26% da parte dell'intermediario italiano, l'Agenzia aveva chiarito che solo una volta esercitata l'opzione in esame, il *neo-residente* può recuperare l'imposta sostitutiva versata tramite istanza di rimborso, o utilizzando lo strumento della compensazione.

La risposta in commento ha sicuramente il pregio di affrontare, per la prima volta, la tematica del recupero dell'imposta relativa al reddito di lavoro dipendente di fonte estera nell'ambito del regime previsto dall'art. 24-bis del T.U.I.R. Il fatto che tale posizione sia resa pubblica soltanto adesso, a più di quattro anni dall'emanazione della norma va probabilmente ricondotta alla *ratio* stessa del regime, pensato per soggetti che definiti *High Net Worth Individuals*, in ragione di significativi patrimoni o flussi reddituali esteri, si immaginava non avrebbero svolto attività lavorativa in Italia in seguito al trasferimento.

Sul punto va in ogni caso segnalato che, a differenza di altri regimi attrattivi simili - come quello

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

svizzero, il regime italiano dedicato ai *neo-residenti* non preclude, fin dall'origine, la possibilità di lavorare in Italia. Probabilmente tale divieto non è stato previsto proprio con l'intento di ampliare la platea di soggetti potenziali beneficiari ed aumentare il gettito fiscale che ne consegue.

Ad ogni modo, occorre segnalare che l'interpretazione data dall'Agenzia circa il recupero delle ritenute applicate sui redditi di fonte estere, anche se in parte impattante soltanto sul primo anno di applicazione del regime, rischia di ridurre l'attrattività del regime di favore.

Inoltre, va segnalato che anche nei confronti dei redditi relativi ai primi mesi del secondo anno di residenza del lavoratore - e fino alla data di effettiva trasmissione della dichiarazione dei redditi (da luglio ad novembre dell'anno successivo a quello di trasferimento in Italia), il datore di lavoro non potrà applicare l'esenzione (parziale) da ritenute. Tale problematica, tuttavia, potrà trovare soluzione in corso d'anno, in sede di conguaglio ad opera del datore entro il mese di dicembre.

Infatti, l'unico strumento attraverso cui i beneficiari del regime in esame potranno recuperare le imposte temporaneamente trattenute dal proprio datore di lavoro sui redditi di fonte estera è rappresentato dall'istanza di rimborso. Istanza che potrà essere presentata, tuttavia, solo dopo aver trasmesso la propria dichiarazione dei redditi in cui viene esercitata l'opzione per il citato regime. In termini pratici, solo dopo circa un anno e mezzo - ipotizzando che il trasferimento di residenza sia avvenuto nel mese di gennaio - il *neo-residente* potrà presentare all'Agenzia delle entrate un'istanza di rimborso per richiedere le ritenute subite sui redditi di fonte estera.

Com'è noto, la presentazione di un'istanza di rimborso non obbliga l'Ufficio a dare una risposta; al contrario, in caso di "inerzia" e dunque in mancanza di riscontro nel termine di 90 giorni, opererà il c.d. silenzio-rifiuto a fronte del quale la

richiesta del contribuente si considera automaticamente rigettata.

A questo punto è necessario soffermarsi su due aspetti chiave, l'uno collegato all'altro. In prima istanza, guardando alle tempistiche mediamente osservabili circa la lavorazione delle istanze di rimborso, appare poco probabile che il contribuente ottenga una risposta entro il termine di 90 giorni. Da ciò consegue il rischio che, in concreto, alcuni contribuenti vedano configurarsi un rifiuto all'istanza di rimborso per mancata risposta nei termini oppure si vedano costretti al forte aggravio, in termini di spese e di tempo, di dover impugnare l'eventuale silenzio di fronte agli organi della Giustizia Tributaria.

Connesso a tale aspetto è quello che riguarda la complessità e la delicatezza dell'istanza di rimborso in quanto l'Agenzia ha reso necessaria un'analisi caso per caso, senza fornire elementi pratici utili a semplificare tale attività, in relazione alla necessità di provare la produzione di redditi all'estero mediante documentazione atta a comprovare **"l'effettivo svolgimento all'estero dell'attività in argomento"**.

Infatti, in assenza di linee guida specifiche, che avrebbero potuto essere rappresentate da una *checklist* o dalla documentazione ritenuta idonea (es: calendario presenze, biglietti aerei, titoli di viaggio in genere etc.) ciascun Ufficio si troverà ad analizzare un'istanza di rimborso presentata valutando, per ciascuna caso, se la documentazione allegata all'istanza possa classificarsi come specifica per comprovare lo svolgimento effettivo dell'attività lavorativa all'estero. Non è difficile immaginare che in tali circostanze risulterà più "semplice" far decorrere il termine dei 90 giorni e far conseguire il c.d. silenzio-rifiuto dell'istanza di rimborso.

Ciò accresce ancora di più il rischio, già paventato, che il contribuente si veda costretto ad impugnare il silenzio-rifiuto, evento questo che, in definitiva, graverebbe ulteriormente sul contribuente, sia in termini di onerosità economica relativa alle spese legali che in termini di

# Redditi di lavoro autonomo e dipendente

tempistiche ottenendo, magari, un rimborso a distanza di anni da quando le ritenute sono state applicate e versate. Dinanzi ad un simile scenario appare chiaro che il potenziale fruitore del regime previsto dall'art. 24-*bis* potrebbe titubare e preferire un altro Paese dove, a parità di agevolazione fiscale teorica, corrisponde una messa in pratica più efficace.

Sempre in tale sede sembra opportuno fare un parallelismo con un'argomentazione, di fatto opposta a quella resa nella risposta in commento, che l'Amministrazione ha emanato con la risposta n. 521/2019<sup>3</sup> in relazione alla produzione di reddito di lavoro dipendente di fonte estera.

Con riferimento a un lavoratore dipendente fiscalmente non residente in Italia e che ivi svolgeva solo parte della propria attività lavorativa e che veniva pagato interamente da un sostituto di imposta residente nel territorio

dello Stato, l'Agenzia delle entrate ha riconosciuto la possibilità, in capo al datore di lavoro nella sua veste di sostituto d'imposta, di non operare la ritenuta alla fonte sul reddito di lavoro dipendente prodotto dal lavoratore fiscalmente residente in Germania per l'attività lavorativa svolta al di fuori del nostro Paese, previa presentazione, da parte del dipendente, di apposita autocertificazione corredata da certificazione di residenza fiscale estera.

Una simile soluzione, applicata al caso di specie, avrebbe potuto preservare nella sua interezza la forza attrattiva del regime dei *neo-residenti* quanto meno nei confronti di quei soggetti che abbiano già ottenuto parere favorevole da parte dell'Agenzia delle entrate mediante la presentazione di istanza di interpello.

---

**Nota:**

<sup>3</sup> Risposta ad interpello n. 521 del 13 dicembre 2019.