

# Neo residenti, rientro dei cervelli, frontalieri e residenza fiscale delle persone fisiche

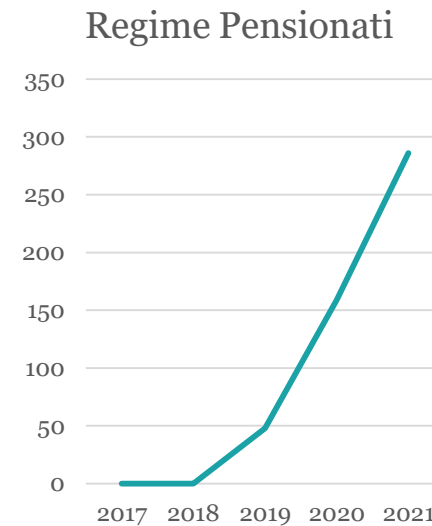
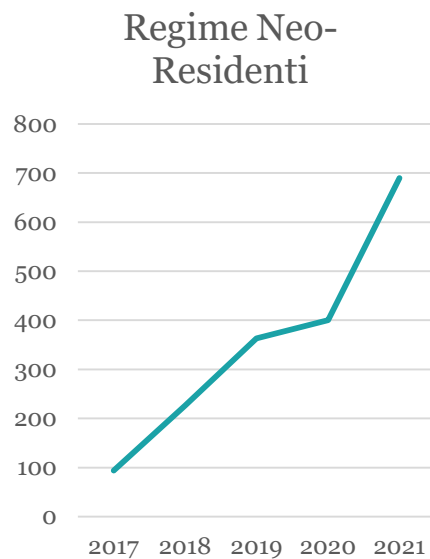
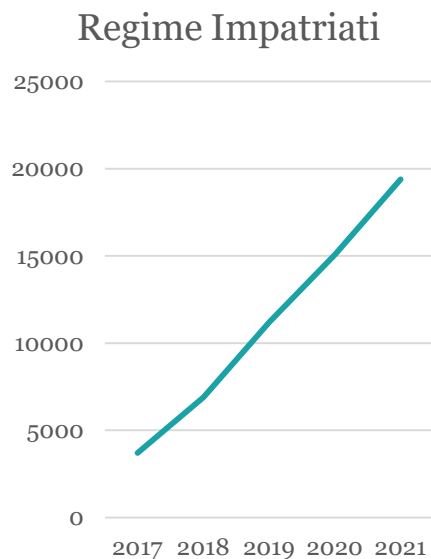
**Luca Valdameri**  
**Partner – Pirola Pennuto Zei & Associati**

# AGENDA

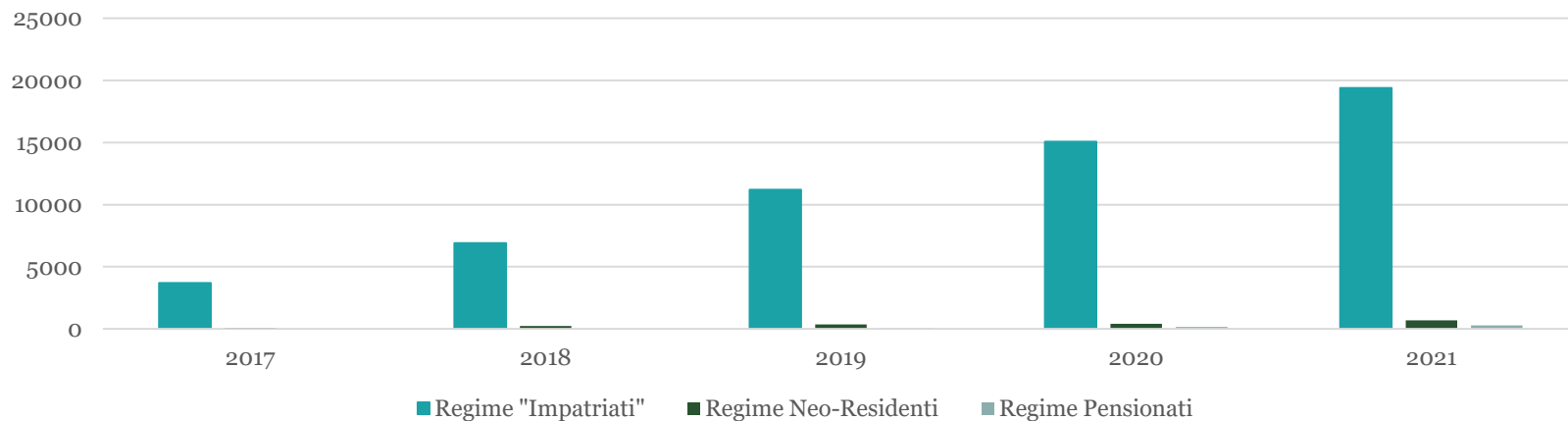
---

1. Dati statistici sui regimi attrattivi
2. Evoluzione del regime dei lavoratori impatriati
3. Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati
4. Altri regimi fiscali di attrazione del capitale umano
5. Nuova nozione di residenza fiscale per le persone fisiche
6. Lavoro da remoto - Circolare 25/E del 18.08.2023
7. Regime lavoratori frontalieri (Svizzera)
8. Profili previdenziali – cenni
9. Regimi attrattivi in Europa *at a glance*
10. Contatti

# 1. Dati statistici sui regimi attrattivi



## I numeri a confronto



Fonte: Analisi dati IRPEF 2017 – 2021, MEF

## 2. Evoluzione del regime dei lavoratori impatriati

### Regime cd. dei Controesodati

Legge n. 238 del 2010

(2011 – 2014)

- - Laureati che abbiano svolto attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa all'estero (24 mesi) o agli studenti che hanno conseguito all'estero un titolo accademico o specializzazione post laurea
- - Solo cittadini UE;
- - Aver risieduto per 24 mesi in Italia prima dell'espatrio;
- - Vincoli: trasferimento anagrafica entro 3 mesi dall'assunzione e mantenimento residenza per 5 anni;
- - Il reddito imponibile è pari al 20% (per le donne) o al 30% (per gli uomini) del reddito di lavoro dipendente, autonomo o di impresa prodotto in Italia.
- - Nati dopo il 1969

### Regime cd. dei Controesodati

Legge n. 238 del 2010

(2015)

- Rimosso requisito anagrafico per i soggetti rientrati a partire dal 1° gennaio 2015.

### Regime dei lavoratori impatriati

Articolo 16, comma 1 e 2, D.lgs. n. 147 del 2015

(2016 - 2019)

#### • Comma 1

- - Cittadini UE o extra UE;
- - non esser stati residenti in Italia nei 5 periodi di imposta precedenti l'impatrio;
- - Vincolo di mantenimento residenza fiscale in Italia per 2 anni;
- - Lavoro presso impresa residente;
- - Necessari requisiti di elevata qualificazione o specializzazione
- - Il reddito imponibile è pari al 70% per l'anno di imposta 2016 e al 50% a partire dall'anno di imposta 2017. Per l'anno 2016 è agevolabile solo il reddito di lavoro dipendente;

#### Comma 2

- Rivolto a soli cittadini UE e, dal 2017, anche extra UE (con Trattato contro le doppie imposizioni o accordo scambio informazioni), in possesso di laurea;
- Aver svolto attività di lavoro dipendente, autonomo o di impresa all'estero per 24 mesi;
- Aver studiato all'estero per 24 mesi e aver conseguito un titolo accademico;
- Vincolo al mantenimento residenza per 2 anni
- Abbattimento reddito come co. 1

## 2. Evoluzione del regime dei lavoratori impatriati

### Regime dei lavoratori impatriati

Articolo 16, comma 1  
D.lgs. n. 147 del 2015  
(applicabile dal **2020**)

- - Cittadini UE o extra UE;
- - Non esser stati residenti in Italia nei **2 periodi** di imposta precedenti l'impatrio;
- - Vincolo di mantenimento residenza fiscale in Italia per 2 anni;
- - Prestazione attività di lavoro prevalentemente in Italia;
- - **Non necessaria laurea/requisiti di elevata qualificazione e specializzazione.**
- - Possibile applicabilità del regime anche in assenza di previa iscrizione AIRE se residenza fiscale in Paesi legati con Italia da Convenzione Contro le Doppie Imposizioni.

### Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati

Schema del decreto legislativo di attuazione della delega fiscale in materia di Fiscalità internazionale (Articolo 5)

### 3. Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati

	<b>Regime dei lavoratori impatriati</b>	<b>Nuovo regime dei lavoratori impatriati</b>
<b>Importo redditi oggetto di agevolazione</b>	Illimitato	Euro 600.000
<b>Periodi di imposta con residenza estera precedenti il rientro</b>	2	3
<b>Attività lavorativa in Italia</b>	Nessuna specifica	Necessario nuovo rapporto di lavoro, da instaurarsi con soggetto diverso da quello presso il quale il lavoratore era impiegato all'estero nonché da quelli appartenenti al suo stesso gruppo
<b>Possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione*</b>	no	sì
<b>Durata</b>	5 periodi di imposta (estendibili a 10)	5 periodi di imposta
<b>Vincoli al mantenimento della residenza fiscale in Italia</b>	2 periodi di imposta	5 periodi di imposta

\* Come definiti dal decreto legislativo 28 giugno 2012, n. 108, e dal decreto legislativo 9 novembre 2007, n. 206 (di cui alla prima versione del regime impatriati).

# 3. Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati

---

- L'art. 5 dello Schema del decreto legislativo di attuazione della delega fiscale in materia di Fiscalità internazionale, ha ad oggetto l'abrogazione dell'intero articolo 16 del D. Lgs n. 147 del 14 settembre 2015 e dell'articolo 5 commi 2-bis, 2-ter e 2-quater del D.L. n. 34 del 30 aprile 2019;
- **Grandfather clause:** le disposizioni abrogate continuano, tuttavia a trovare applicazione nei confronti dei soggetti che hanno trasferito la loro residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023.
- Per i **rapporti di lavoro sportivo**, vecchie regole applicabili a coloro che hanno stipulato il relativo contratto entro la stessa data.
- Nuove regole previste per il regime impatriati:
  1. Il regime troverebbe applicazione con riferimento ai redditi di lavoro dipendente, ai redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ed ai redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia (reddito d'impresa non più agevolabile);
  2. Potrebbero richiederne l'applicazione i lavoratori che trasferiscono la residenza fiscale nel territorio dello Stato italiano ai sensi dell'articolo 2 TUIR;
  3. L'attività lavorativa dovrebbe esser prestata per la maggior parte del periodo di imposta nel territorio italiano;
  4. La residenza estera precedente all'acquisizione di quella italiana può (e poteva) esser dimostrata sia mediante l'iscrizione all'AIRE, sia in applicazione delle tie breaker rules.
  5. Non applicabilità ai **trasferimenti intercompany.**
  6. Necessità nuova assunzione.

## 4. Altri regimi fiscali di attrazione del capitale umano

### Regime «Docenti e Ricercatori»

Articolo 44 D.L. n. 78 del 2010

#### Decorrenza: 2011

- essere in possesso di un titolo di studio universitario o equiparato;
  - aver svolto attività di docenza o ricerca all'estero per 2 anni presso centri di ricerca pubblici o privati o presso università;
  - trasferire la residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'art. 2 del TUIR;
  - svolgere in Italia attività di docenza e ricerca.
- 
- Esclusione dalla base imponibile del 90% della retribuzione.
- 
- 4 anni in caso di trasferimento ante 2020;
  - 6 anni in caso di trasferimento post 2020;
  - E' prevista la possibilità di prolungare la durata dell'agevolazione fiscale a 8, 11 e 13 anni, in presenza di specifiche condizioni (numero di figli minorenni e acquisto dell'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia)

### Regime «Flat tax»

art. 24-bis del TUIR

#### Decorrenza: 2017

- Essere stato fiscalmente residente all'estero per almeno 9 dei 10 periodi di imposta precedenti a quello di applicazione del regime;
  - Acquisire la residenza in Italia
- 
- imposta sostitutiva dell'IRPEF di euro 100.000 sui redditi di fonte estera.
  - Estendibile ad uno o più familiari (25.000 Euro per familiare)
  - Esenzione obbligo monitoraggio fiscale (eccezion fatta per partecipazioni qualificate)
  - Esenzione IVIE ed IVAFE e imposta successione/donazione beni esteri
- 
- 15 periodi di imposta

### Regime «Pensionati»

art. 24-ter del TUIR

#### Decorrenza: 2019

- Titolarità di redditi di pensione di fonte estera;
  - Trasferimento della residenza in Italia in uno dei Comuni appartenenti al territorio delle Regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, oppure in uno dei Comuni rientranti tra quelli colpiti da eventi sismici comunque con una popolazione non superiore a 20.000 abitanti;
  - Residenza fiscale all'estero per almeno cinque periodi d'imposta precedenti al trasferimento della residenza fiscale in Italia:
- 
- Imposta sostitutiva dell'IRPEF (e delle addizionali locali) con aliquota del 7% sui redditi prodotti all'estero
  - Esenzione obbligo monitoraggio fiscale;
  - Esenzione IVIE/IVAFAE
- 
- 10 periodi di imposta



## 5. Nuova nozione di residenza fiscale per le persone fisiche (art. 2, comma 2 d.P.R 22 dicembre 1986, n. 917)

---

### Nozione di residenza fiscale per le persone fisiche

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

### Nuova nozione di residenza fiscale per le persone fisiche (\*)

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 il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato ovvero che 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.

(\*) Articolo 1 dello schema del decreto legislativo di attuazione della delega fiscale in materia di Fiscalità internazionale

# 6. Lavoro da remoto - Circolare 25/E del 18.08.2023

---

## Profili fiscali del lavoro da remoto (c.d. smart working)

### Sulla residenza:

*«le modalità di svolgimento della prestazione lavorativa non incidono sui criteri di determinazione della residenza fiscale, che restano ancorati all'integrazione di almeno una delle suesposte condizioni di cui all'articolo 2 del TUIR»*

### Sull'attività lavorativa:

*«il lavoro dipendente si considera svolto nel luogo in cui il lavoratore è fisicamente presente quando svolge la prestazione per cui è remunerato, indipendentemente dalla circostanza che la manifestazione di tale lavoro abbia effetti nell'altro Stato contraente»*

### Sull'attività svolta durante il periodo pandemico (deroga al principio generale come sopra definito):

- Austria: Accordo concluso il 24/26 giugno 2020, concernente i soli lavoratori frontalieri, ed applicabile alle attività lavorative svolte tra l'11 marzo 2020 e il 30 giugno 2022;
- Francia: Accordo concluso il 16/23 luglio 2020, concernente i lavoratori subordinati e i frontalieri, applicabile dal 12 marzo 2020 fino al 30 giugno 2022
- Svizzera: Accordo concluso il 18/19 giugno 2020, concernente i lavoratori subordinati e frontalieri, applicabile dal 24 febbraio 2020 al 31 gennaio 2023.

Con riferimento all'accordo con la Svizzera la risposta ad interpello n. 55/2023, riguardante redditi da lavoro dipendente per l'annualità 2021, l'Agenzia ha chiarito che, ai fini dell'interpretazione dell'articolo 15, paragrafo 1, della Convenzione, in via eccezionale e provvisoria, i giorni di lavoro svolti a domicilio nello Stato di residenza del Contribuente a causa delle misure adottate per impedire la diffusione del Covid-19, alle dipendenze di un datore di lavoro situato nell'altro Stato contraente la Convenzione, devono essere considerati come giorni di lavoro svolti nello Stato in cui la persona avrebbe lavorato e ricevuto in corrispettivo il reddito di lavoro dipendente in assenza di tali misure

# 7. Regime lavoratori frontalieri (Svizzera)

---

- **Novità legge 83 del 2023, conclusione iter approvazione Accordo 2020 ITA/CH sui frontalieri**
  - **Principio di reciprocità:** regime applicabile sia ai frontalieri *inbound* (CH to ITA) che *outbound* (ITA to CH) – ante Accordo, frontaliere *inbound* non era ipotesi contemplata dall'accordo del 1974.
  - **Tassazione concorrente:** tassazione nel Paese di lavoro in misura pari fino a un massimo dell'80% delle imposte dovute e tassazione integrale nel Paese di residenza, garantendo eliminazione doppia imposizione secondo DTA ITA-CH;
  - Ritorno nel Paese di residenza **in linea di principio quotidiano:** ammessi 45 gg massimi, escluse ferie e malattie (par. 2 Protocollo aggiuntivo all'accordo), sia a vecchi che nuovi frontalieri.
  - **Regime transitorio valevole sino al 2033:** previgente regime (tassazione solo in Svizzera per i residenti italiani) per chi aveva lo status di frontaliere alla data del 17.7.2023, o lo aveva avuto tra il 31.12.2018 e il 17.7.2023;
  - Innalzamento soglia di non concorrenza del reddito per i frontalieri da Euro 7.500 a Euro 10.000 dal 2023 (per tutti i frontalieri);
  - **Svizzera espunta da black list con decorrenza 2024.**
- **Comunicato stampa MEF del 10/11/2023:** firmata intesa Ministro dell'Economia Giorgetti e consigliera federale svizzera Karin Keller-Sutter. L'intesa prevede dal 1° gennaio 2024, in ottemperanza con l'Accordo sui frontalieri, la possibilità di lavorare in modalità smart working fino a un massimo del 25% dell'orario di lavoro. Italia e Svizzera, inoltre, si sono impegnate a regolare definitivamente il periodo dal 1° febbraio al 31 dicembre 2023.

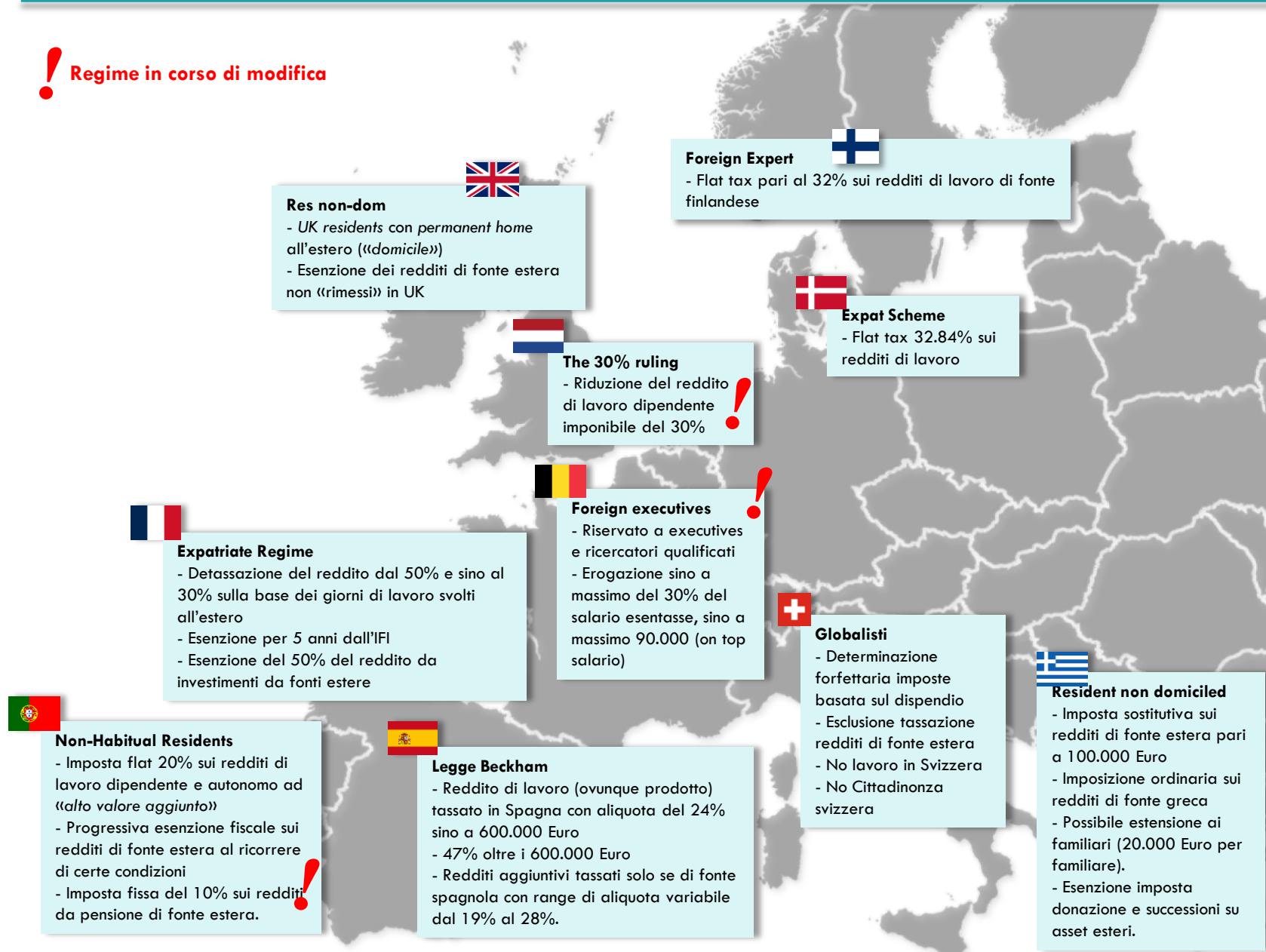
## 8. Profili previdenziali - cenni

---

- **Regime impatriati applicabile ai fini contributivi** per iscritti a gestione separata INPS (Circolare INPS 7.6.2023 n. 52);
- **EU Framework agreement on telework** → Il Regolamento Europeo 883/2004 relativo al coordinamento dei sistemi di sicurezza sociale, prevede che laddove un lavoratore dipendente risieda in uno Stato diverso da quello in cui è stabilito il proprio datore di lavoro e svolga abitualmente parte sostanziale dell'attività lavorativa nel Paese di residenza (25% del *working time*), debba affiliarsi al sistema previdenziale del Paese di residenza. Secondo il nuovo accordo, a partire dal 1° luglio 2023, detto lavoratore avrebbe la possibilità di di affiliarsi al sistema di sicurezza sociale del Paese del datore di lavoro, purché non eserciti più del 49,9% del proprio lavoro in modalità remota dal Paese di Residenza. Ad oggi, 19 paesi europei hanno firmato l'accordo: l'Italia non è tra questi e, pertanto, trattandosi di uno strumento bilaterale, non ha alcun effetto nei confronti del nostro Paese.

# 9. Regimi attrattivi in Europa *at a glance*

**!** Regime in corso di modifica



## 10. Contatti

---

GRAZIE PER L'ATTENZIONE!



[www.piolapennutozei.it](http://www.piolapennutozei.it)

Partner

**Luca Valdameri**

Tel: + 39.02.66995610

Cell: +39 348 5854441

Email: [luca.valdameri@studiopirola.com](mailto:luca.valdameri@studiopirola.com)