

Risposta n. 492

OGGETTO: Regime speciale per lavoratori impatriati -Articolo 16, decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 Interpello articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'*Istante* dichiara di essere cittadino italiano, di essere laureato in Ingegneria in data 18 dicembre 2015 e che in data 14 marzo 2016 è stato assunto, con contratto a tempo indeterminato, dalla società italiana *ALFA*, con qualifica di "*Impiegato - Livello C*" nell'area aziendale "*Produzione*".

Dal 1° aprile 2017, l'*Istante* è stato distaccato in Francia per un periodo di ventiquattro mesi presso la società del gruppo *BETA* con funzione di *controller* nell'ambito della funzione di finanza aziendale.

In conseguenza del trasferimento in Francia, l'*Istante* dichiara di essere iscritto all'AIRE con decorrenza 28 giugno 2017.

Al termine del biennio di distacco (31 marzo 2019), a fronte dell'incremento di responsabilità, la società italiana gli ha proposto di mantenere il ruolo presso la sede francese per un periodo di ulteriori tre anni a decorrere da luglio 2018. Tale offerta è

stata seguita da una formale offerta economica anche da parte della società francese, per rimanere all'estero sotto le proprie dipendenze a decorrere dal 1 aprile 2019, mantenendo ugualmente il ruolo di *controller*.

L'*Istante* dichiara di aver rinunciato a tali offerte economiche privilegiando una nuova offerta da parte della società italiana, consistente nella proposta di rientrare in Italia con l'attribuzione di una qualifica superiore, prevedendo il passaggio da impiegato a "*Quadro*" e con la prospettiva di un trasferimento presso un'altra società del gruppo a decorrere dal 1° luglio 2019.

Rientrato in Italia il 1° aprile 2019, con la qualifica di *Quadro*, l'*Istante* chiede chiarimenti in ordine alla possibilità di fruire dell'agevolazione prevista per i lavoratori impatriati dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di essere in possesso dei requisiti per poter fruire dell'agevolazione di cui all'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 in quanto:

- è in possesso del titolo di laurea magistrale;
- ha svolto continuativamente un'attività di lavoro o di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più (dal 01 aprile 2017 al 30 marzo 2019);
- è cittadino dell'Unione Europea;
- svolge attività di lavoro dipendente in Italia.

Con riferimento al distacco all'estero, l'*Istante* ritiene che il rientro in Italia non sia una conseguenza della scadenza naturale del periodo di distacco all'estero, avendo ricevuto da parte della società estera una proposta, economicamente più vantaggiosa, per rimanere in Francia proprio in virtù delle competenze e responsabilità via via acquisite. Il rientro, pertanto, non è stato determinato né dalla scadenza naturale del contratto, né da motivi economici o familiari, ma è stato determinato da valutazioni legate alle intervenute opportunità di crescita e di acquisizione di nuove competenze

offerte dalla società italiana, incentivate, anche, dalla possibilità di usufruire della tassazione agevolata prevista dall'art. 16 del d.lgs. n. 147 del 2015.

Inoltre, il rientro in Italia non si pone in continuità con la precedente posizione lavorativa, in quanto il ruolo di *Quadro* assunto al rientro è differente rispetto a quello originario di *Impiegato*.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 ha introdotto il "*regime speciale per lavoratori impatriati*". La citata disposizione è stata oggetto di modifiche normative, operate dall'articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, in vigore dal 1° maggio 2019, e convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, che trovano applicazione, ai sensi del comma 2 del citato articolo 5 del d.l. n. 34 del 2019, "*a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto*" e, pertanto, sono rivolte ai soggetti che acquisiscono la residenza fiscale in Italia a partire dal periodo d'imposta 2020.

Nell'ipotesi di trasferimento della residenza fiscale in Italia nel periodo d'imposta 2019 (ovvero entro il 2 luglio 2019), occorre far riferimento all'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015, nella formulazione vigente fino al 30 aprile 2019, secondo cui al verificarsi delle condizioni richieste, i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50 per cento.

Trattasi di un'agevolazione temporanea, applicabile per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'art. 2 del TUIR, e per i quattro periodi di imposta successivi (cfr. articolo 16, comma 3, d.lgs. n. 147 del 2015). Ne consegue che l'applicazione dell'agevolazione deve essere uniforme per l'intero arco temporale dei cinque anni previsti dalla normativa.

Per accedere al regime speciale per i lavoratori impatriati, la norma in esame presuppone, inoltre, che il soggetto non sia stato residente in Italia per un periodo minimo precedente all'impatrio e si impegni a permanervi per almeno due anni a pena di decadenza dall'agevolazione (cfr. articolo 3, decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 26 maggio 2016, recante "*Disposizioni di attuazione del regime speciale per lavoratori impatriati, di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147*").

Si ricorda altresì che, ai sensi dell'art. 2 del TUIR, sono residenti in Italia le persone fisiche che, per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Le condizioni appena indicate sono fra loro alternative, pertanto, la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a fare ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

A differenza di quanto previsto dall'articolo 3, comma 4, della legge n. 238 del 2010, concernente il regime di favore per i c.d. "*controesodati*", che escludeva espressamente dal beneficio ogni forma di distacco, l'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 non disciplina esplicitamente la posizione del soggetto distaccato all'estero che rientri in Italia.

Al riguardo, la circolare n. 17/E del 23 maggio 2017 (Parte II) ha precisato i requisiti e le modalità di accesso al regime di favore in esame, chiarendo, altresì, che i soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero non possono fruire del beneficio di cui al citato art. 16 in considerazione della situazione di continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia.

Con successiva risoluzione 5 ottobre 2018, n. 76/E è stato chiarito che tale posizione restrittiva, finalizzata ad evitare un uso strumentale dell'agevolazione in esame, non in linea con la *vis* attrattiva della norma, non preclude, tuttavia, la possibilità di valutare specifiche ipotesi in cui il rientro in Italia non sia conseguenza

della naturale scadenza del distacco ma sia determinato da altri elementi funzionali alla *ratio* della norma agevolativa. Ciò si può verificare, ad esempio, nella ipotesi in cui:

- il contratto di distacco sia più volte prorogato e la sua durata nel tempo determini quindi un affievolimento dei legami con il territorio italiano e un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero;
- il rientro in Italia del dipendente non si ponga in continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia; il dipendente, pertanto, al rientro assume un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario in ragione della maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero.

In tali ipotesi, in presenza di tutti gli elementi richiesti dall'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015, le peculiari condizioni di rientro dall'estero del dipendente - sopra riportate a titolo esemplificativo - rispondendo alla *ratio* della norma, non precludono al lavoratore in posizione di distacco l'accesso al beneficio previsto dal citato articolo 16.

Nel caso di specie, si osserva che pur coincidendo l'inizio del nuovo rapporto contrattuale in Italia con la scadenza naturale del distacco all'estero, il rientro dell'*Istante* in Italia con la qualifica di *Quadro* non si pone in continuità con la precedente posizione lavorativa di *Impiegato*; assumendo il lavoratore, in tal modo, un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero.

Ne consegue che in presenza di tutti i requisiti richiesti dal comma 2 dell'articolo 16 del citato decreto, l'*Istante* possa essere ammesso a beneficiare dell'agevolazione prevista dall'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 (nella versione in vigore fino al 30 aprile 2019), a partire dal periodo d'imposta 2019 e per i successivi quattro periodi d'imposta. Ciò in quanto, sulla base di quanto dichiarato, il suo rientro in Italia si pone in discontinuità rispetto alla precedente posizione lavorativa.

Resta fermo che la verifica della sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale di un soggetto riguarda elementi di fatto che, come

precisato con circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, non possono essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

**Per IL DIRETTORE CENTRALE
Antonio Dorrello
Atto di delega prot. nr. 10486 del 10-08-2019-RI**

**Il Dirigente delegato
(firmato digitalmente)**