

Risposta n. 510

OGGETTO: Regime speciale per lavoratori impatriati - Rientro da distacco all'estero - 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*, cittadino italiano, in possesso di diploma di laurea conseguito nel 2002, dichiara di svolgere attività di lavoro dipendente da giugno 2002 e che dal 1° giugno 2007 lavora alle dipendenze della multinazionale ALFA, la cui sede italiana è sita in Roma.

L'*Istante* dichiara, altresì, di essere iscritto insieme a tutta la propria famiglia all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) dal 4 agosto 2017, in quanto "distaccato" per un progetto di costruzione di un impianto presso la sede locale di Dubai fino al 31 agosto 2019, e che riprenderà la residenza in Italia dal 1° settembre 2019.

Pertanto, al suo trasferimento in Italia risulterà essere stato fiscalmente residente all'estero per i periodi d'imposta 2018 e 2019.

L'*Interpellante* fa presente di avere già prestato servizio all'estero per la[NS1]

medesima multinazionale, sia attraverso l'istituto del distacco sia con l'ausilio di contratti di lavoro dipendente di diritto locale.

In particolare, l'*Istante* ha svolto le proprie funzioni:

- da luglio 2009 a febbraio 2011 in Polonia;
- da agosto 2015 a settembre 2016 negli Emirati Arabi Uniti, con iscrizione all'AIRE dal 30 novembre 2015 all'11 settembre 2016.

In esecuzione del contratto di lavoro allegato, dall'11 settembre 2016 all'inizio del periodo di distacco 26 agosto 2017 ha svolto le proprie mansioni nella "sua sede normale di lavoro" presso gli uffici di Roma; mentre il relativo periodo di distacco a Dubai decorre dal 26 agosto 2017 fino al 31 agosto 2019, come risulta dall'attestazione rilasciata da ALFA e dalle condizioni contrattuali relative al distacco, del 9 agosto 2017, inviate con documentazione integrativa.

Il contribuente istante chiede se, a seguito del suo rientro in Italia dal 1° settembre 2019, abbia la possibilità di beneficiare delle agevolazioni per i lavoratori impatriati di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di avere i requisiti richiesti per la fruizione del regime speciale per lavoratori impatriati ai sensi dell'articolo 16, comma 2, del d.lgs. n. 147 del 2015, così come modificato dall'articolo 5, comma 1, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito nella legge 28 giugno 2019, n. 58.

Ritiene, inoltre, che nel suo caso trovi applicazione la proroga del beneficio per ulteriori cinque anni, con tassazione del 10 per cento del reddito di lavoro, avendo egli tre figli minorenni ed essendo proprietario di un immobile ad uso abitativo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 16, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, che ha introdotto il "regime speciale per lavoratori impatriati" al fine di incentivare il trasferimento di lavoratori in Italia, è stato oggetto di recenti modifiche normative operate con l'articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 (convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58), in vigore dal 1° maggio 2019, 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.

L'agevolazione in esame è fruibile dal contribuente per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, e per i quattro periodi di imposta successivi (cfr. articolo 16, comma 3, d.lgs. n. 147 del 2015).

Per accedere al regime speciale per i lavoratori impatriati, il citato articolo 16 presuppone che il soggetto non sia stato residente in Italia per un periodo minimo precedente il rientro.

Detti soggetti possono accedere all'agevolazione a condizione che trasferiscano la residenza in Italia, ai sensi dell'art. 2, del TUIR, e si impegnino 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, c.d. *"decreto attuativo"*).

Si ricorda, altresì, che ai sensi dell'articolo 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.

Il comma 3-bis dell'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 prevede, inoltre, un'estensione del beneficio fiscale ad ulteriori cinque periodi d'imposta, con tassazione nella misura del 50 per cento del reddito imponibile, in presenza di specifiche condizioni: almeno un figlio minorenni o a carico, l'acquisto dell'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia nell'anno del trasferimento oppure nei dodici mesi precedenti.

La percentuale di tassazione del reddito di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o del reddito d'impresa prodotti nel territorio dello Stato negli ulteriori cinque periodi d'imposta scende al 10 per cento se il soggetto ha almeno tre figli minorenni o a carico.

Si osserva che questa Agenzia, con circolare n. 17/E del 23 maggio 2017 Parte II, paragrafo 3.1, ha chiarito che "il beneficio non compete ai soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero ed avere acquisito la residenza estera per il periodo di permanenza richiesto dalla norma".

Ciò in quanto il loro rientro, avvenendo in esecuzione delle clausole del preesistente contratto di lavoro, si pone in sostanziale continuità con la precedente posizione di lavoratori residenti in Italia, e, pertanto, non soddisfa la finalità attrattiva della norma.

La posizione restrittiva adottata nella circolare n. 17 del 2017, 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, nelle ipotesi in cui:

- il 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 delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero.

Nel caso di specie, tenuto conto di quanto rappresentato nell'istanza e nella documentazione integrativa trasmessa, l'*Istante*:

- da luglio 2009 a febbraio 2011 ha lavorato a Danzica (Polonia);
- da agosto 2015 a settembre 2016 ha svolto l'attività lavorativa ad Abu Dhabi (UAE);
- dall'11 settembre 2016 all'inizio del periodo di distacco (26 agosto 2017) ha svolto le proprie mansioni nella "sua sede normale di lavoro" presso gli uffici di Roma;
- dal 26 agosto 2017 al 31 agosto 2019 è stato distaccato presso la sede di Dubai (UAE).

Le circostanze sopra illustrate portano ad inquadrare la fattispecie in esame quale rientro in Italia di un soggetto distaccato all'estero.

In particolare, l'*Istante* rientra in Italia il 1° settembre 2019 alla naturale scadenza del periodo di distacco all'estero e in esecuzione delle clausole del contratto di lavoro stipulato con la stessa società distaccataria.

Ciò posto, si ritiene che l'*Istante* non può essere ammesso alla fruizione del regime speciale per lavoratori impatriati di cui all'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015; in quanto, rientrando l'*Istante* alle dipendenze della multinazionale distaccataria, in esecuzione delle clausole del contratto di lavoro preesistente allo svolgimento dell'attività lavorativa all'estero, il suo impatrio in Italia non si pone in discontinuità rispetto alla precedente posizione lavorativa.

Considerata tale ultima circostanza, così come rappresentata in istanza, non si rinvencono, nel caso di specie, elementi funzionali alla finalità attrattiva della norma agevolativa in argomento.

Resta fermo che il controllo dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza

all'estero riguarda elementi fattuali 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 n. 212 del 2000.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)