

Agenzia delle Entrate - Direzione regionale Lombardia

Risposte agli interpelli 22 febbraio 2023 n. 904/383/2023

Cittadina italiana che ha trasferito la residenza in Italia e svolge attività lavorativa in remote working alle dipendenze di società con sede nei Paesi Bassi

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante, cittadina italiana, nel mese di gennaio 2022 ha trasferito la propria residenza in Italia, per svolgere in tale Paese l'attività lavorativa in modalità "remote working" alle dipendenze della società (...) (d'ora in poi anche la "Società"), con sede legale in Leiden (Paesi Bassi).

Fa presente che fin dall'anno 2015 è stata residente all'estero per motivi professionali. Più in dettaglio, rappresenta che:

- in data 3 luglio 2015 si è iscritta all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero ("AIRE"), trasferendo la propria residenza ad Anversa (Belgio), in quanto aveva avviato una collaborazione professionale con l'Università di Gent;
- a decorrere dal dicembre 2015 è stata assunta dalla Società a tempo indeterminato, con la funzione di "Consulente PKPD" per svolgere le seguenti attività: esecuzione di analisi e simulazioni dei modelli farmacocinetici/farmacodinamici PK e PKPD tramite l'utilizzo dei pacchetti software di programmazione NONMEM, Splus e R; preparazione di presentazioni e report relativi alle analisi svolte; sviluppo e ottimizzazione dei servizi resi ai clienti (non italiani) dalla Società; fornitura di contributi per i progetti di Ricerca eseguiti dalla Società;
- in data 7 gennaio 2016, a seguito dell'inizio dell'attività lavorativa con la Società, ha trasferito la residenza ai fini fiscali a Breda (Paesi Bassi), conservando la residenza anagrafica ad Anversa (Belgio);
- nel novembre 2019 ha assunto la qualifica di "Project Manager" eseguendo, in aggiunta alle attività in precedenza elencate, le seguenti mansioni: direzione dei progetti; guida e coordinamento delle attività svolte all'interno del team; monitoraggio delle attività svolte dai membri del team; controllo delle tempistiche e delle ore preventivate per l'esecuzione dei progetti; organizzazione delle riunioni all'interno del team di lavoro; gestione della comunicazione con il cliente;
- nel corso del 2021, ha rappresentato al management societario la volontà di trasferirsi in Italia per esigenze personali e di svolgere in tale Paese la propria attività lavorativa in modalità "remote working";
- la Società, accogliendo le sue richieste, le ha concesso possibilità di prestare l'attività lavorativa in Italia in regime di "remote working", continuando a svolgere le medesime mansioni eseguite precedentemente presso gli uffici della stessa all'estero;
- in data 8 gennaio 2022 si è iscritta all'anagrafe della popolazione residente del comune di (...), con contestuale cancellazione dall'AIRE, ed ha proseguito la propria attività lavorativa a favore della Società in modalità "remote working" dall'Italia. A seguito del trasferimento, al fine di ottemperare agli adempimenti previsti dalla legislazione previdenziale italiana, la Società ha avviato le pratiche per l'apertura in Italia di una rappresentanza previdenziale e l'ottenimento del codice fiscale, e una volta conclusi i menzionati adempimenti, in data 10 febbraio 2022, ha potuto sottoscrivere un contratto di lavoro di diritto italiano con l'istante.

La contribuente ritiene opportuno sottolineare che:

- non svolge un'attività di natura commerciale o promozionale sul territorio italiano e nei confronti di clienti italiani;
- i progetti da lei gestiti si riferiscono a clienti internazionali, e non sono direttamente destinati a società o branches stabilite in Italia;

Tutto ciò premesso, considerata la sua intenzione di permanere in Italia per almeno due anni, al fine di svolgere l'attività lavorativa in modalità "remote working" alle dipendenze della Società, l'istante chiede se può fruire del regime speciale per i lavoratori impatriati, ai sensi dell'art 16, comma 1, del d. lgs. del 14 settembre 2015, n. 147, per i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia a partire dal periodo di imposta 2022.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante, sulla base degli elementi presentati, ritiene che:

- risultino integrati tutti i requisiti previsti dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, u. 147;
- possa fruire del regime speciale previsto per i lavoratori impatriati a partire dall'anno di imposta 2022 e per i successivi quattro periodi di imposta.

In merito all'applicabilità del regime in caso di prestazione dell'attività lavorativa in "remote working" fa presente che in relazione a tale circostanza, l'Amministrazione finanziaria ha confermato in più occasioni (come le Risposte n. 596/2021, n. 157/2022, e n.186/2022) l'applicabilità del regime speciale al lavoratore che trasferisce la residenza in Italia per proseguire, in modalità "remote working" e che presta l'attività lavorativa a favore di un datore estero, a condizione che sussistano i requisiti richiesti dall'art. 16 del d. lgs. del 14 settembre 2015, n. 147.

Circa la sussistenza del collegamento funzionale tra trasferimento della residenza e l'attività lavorativa ritiene che nel caso di specie non sia da porre "in discussione" la sussistenza del collegamento funzionale, dal momento che si è trasferita in Italia per svolgere la propria attività lavorativa in modalità "remote working", proseguendo di fatto la propria attività di lavoro a favore del datore di lavoro estero.

L'istante procede pertanto a fornire indicazioni in merito alla verifica della sussistenza dei requisiti richiesti dal comma 1 dell'articolo 16, per l'accesso al regime speciale.

Per quanto attiene alla "sussistenza del criterio della residenza", afferma che con riferimento al requisito della residenza nel territorio dello Stato (comma 1, dell'art. 16), ai sensi del citato articolo 2 del TUIR, sono da ritenersi residenti in Italia le persone fisiche che, per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile) siano iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o abbiano nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile, posto che le condizioni appena indicate sono da ritenersi fra loro alternative; pertanto, la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

Dichiara quindi di aver trasferito la propria residenza in Italia, provvedendo in data 8 gennaio 2022 all'iscrizione all'Anagrafe comunale della popolazione residente del Comune di (...), con contestuale cancellazione dall'AIRE.

Alla luce di quanto esposto, ai fini della decorrenza del regime speciale per l'anno di imposta 2022, risulta a suo parere evidente che "debba verosimilmente ritenersi fiscalmente residente in Italia sia sotto il profilo formale (iscrizione anagrafica), sia sotto il profilo temporale (permanenza nel territorio italiano per un periodo superiore ai 183 giorni)", giacché ha prestato e presterà la propria attività professionale per la Società in modalità "remote working".

In aggiunta a quanto esposto, ritiene utile evidenziare gli orientamenti della Corte di Cassazione (tra tutti la sentenza n. 1215 del 61211998), per cui l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente costituisce presunzione legale assoluta di residenza fiscale.

Ritiene, pertanto, che per la decorrenza del regime speciale dall'anno di imposta 2022 si integri il requisito relativo alla residenza nel territorio dello Stato (comma 1, dell'art. 16).

Per quanto attiene alla "sussistenza dei requisiti previsti dalla lettera a) del comma 1 dell'art. 16", e per quanto concerne il requisito della residenza all'estero nei due anni precedenti al trasferimento, fa presente di essere stata residente all'estero fino dall'anno 2015 per svolgere la propria attività lavorativa, con regolare iscrizione AIRE.

Evidenzia, inoltre, l'assoluta ed inconfutabile intenzione di permanere in Italia per svolgere l'attività lavorativa in modalità "remote working" alle dipendenze della Società, anche in virtù dell'importante posizione lavorativa ricoperta all'interno della stessa, con la quale sussiste un vincolo di rapporto di lavoro dipendente a tempo indeterminato.

In merito alla "irrilevanza della non residenza italiana del datore di lavoro", e per mera esaustività, ritiene altresì utile evidenziare che risulti irrilevante, ai fini della fruibilità del regime speciale, che l'attività lavorativa svolta sia a favore di un'impresa non operante sul territorio italiano.

Come specificato, infatti, al paragrafo 7.5 della circolare n. 33 del 2020 (e successivamente confermato dalle Risposte n. 596/2021 e n.186/2020), l'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2016 non richiede che l'attività lavorativa da parte del lavoratore sia svolta per un'impresa operante sul territorio dello Stato.

Conseguentemente, ritiene che la circostanza di svolgere la propria attività lavorativa in Italia a favore di un datore di lavoro con sede all'estero non influisca sull'applicabilità del regime in esame.

Per quanto attiene alla "sussistenza dei requisiti previsti dalla lettera b) del comma 1 dell'art. 16, secondo cui "l'attività lavorativa deve essere prestata prevalentemente nel territorio italiano", richiama l'articolo 1, comma 1, lettera c) del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 26 maggio 2016 e la circolare n. 17 del 2017, al paragrafo 3.3, ed evidenzia come nel caso di specie l'ordinaria modalità di svolgimento dell'attività lavorativa "consiste e consisterà nel remoto working dall'Italia".

Pertanto, in base a quanto esposto, ai fini della decorrenza del regime a partire dall'anno di imposta 2022 sostiene che sia "evidente come necessariamente e prevalentemente abbia svolto e svolgerà la propria attività lavorativa in Italia per un periodo significativamente superiore ai 183 giorni nell'arco di ciascun anno di riferimento, come specificato dalla menzionata normativa e prassi amministrativa". Sostiene quindi che, ai fini dell'applicazione del regime speciale già dall'anno di imposta 2022, integri "verosimilmente" i requisiti previsti dalla lettera b) del comma 1 dell'art. 16 del d. lgs. 147/2015.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Questa Agenzia assicura a qualsiasi contribuente la consulenza scritta, ma esclusivamente nell'ambito dell'istituto dell'interpello di cui all'[articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212](#), come modificato dal [decreto legislativo 24 settembre 2015, n. 156](#).

Per tutte le tipologie di interpello elencate dal comma 1 del citato articolo 11 (e quindi anche in relazione all'interpello ordinario di cui alla lettera a), ciascun contribuente può interpellare l'Amministrazione finanziaria per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali, relativamente alla "applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione di tali disposizioni e la corretta qualificazione di fattispecie alla luce delle disposizioni tributarie applicabili alle medesime".

Diversamente da ciò, si rileva che il quesito posto dal contribuente risulta inammissibile ai sensi dell'[articolo 5, comma 1, lettera c\), del d.lgs. n. 156 del 2015](#), in quanto non attiene ad un dubbio interpretativo relativo all'applicazione di una disposizione normativa di natura tributaria, ma tende a sollecitare l'intervento della scrivente al fine di ottenere una conferma sull'applicabilità del regime agevolativo di cui all'[art. 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147](#), alla fattispecie rappresentata dall'istante.

A tal proposito si fa presente che, come chiarito dalla [circolare n. 33 del 28 dicembre 2020, paragrafo 1, le valutazioni che presuppongono accertamenti di natura fattuale relative alla sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale, e al possesso dei requisiti per l'accesso al regime di cui all'articolo 16, comma 1 o comma 2, del d. lgs. n. 147 del 2015](#), non possono essere oggetto di analisi in sede di interpello (cfr. anche la [circolare n. 9 del 1° aprile 2016, paragrafo 1.1](#)).

Peraltro, la medesima circolare ha precisato che "l'accesso al regime agevolato non è subordinato alla presentazione, da parte del contribuente, di istanza di interpello ai sensi dello Statuto dei diritti del contribuente".

Alla luce di tale rilievo si ribadisce quindi che la presente istanza deve considerarsi inammissibile, ed improduttiva degli effetti tipici dell'interpello di cui all'[articolo 11 della legge n. 212 del 2000](#).

Ciò posto, mero titolo informativo si ricorda che l'[articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147](#) disciplina il regime speciale previsto per i "lavoratori impatriati", prevedendo la concessione di incentivi fiscali in favore dei soggetti che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato.

Il regime è stato modificato dal [decreto legge 30 aprile 2019, n. 34](#) (cd. "Decreto crescita 2019"). Conformemente a quanto previsto dall'articolo 5, comma 2, del predetto decreto, modificato dall'articolo 13ter del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito in [legge 19 dicembre 2019, n. 157](#), le modifiche al regime in oggetto, previste dal comma 1, lettere a), b), c) e d) del citato articolo 5, "si applicano, a partire dal periodo d'imposta in corso, ai soggetti che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'[articolo 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#) [di seguito, "TUIR"] e risultano beneficiari del regime previsto dall'[articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147](#)".

La formulazione del comma 1 dell'articolo 16 dispone che i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR), di cui al [decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917](#), concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30 per cento del loro ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:

- i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;
- l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano.

Per fruire del trattamento agevolato di cui all'articolo 16, comma 1, del d. lgs. 147/2015 è quindi necessario che il lavoratore:

- a) trasferisca la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del TUIR;
- b) non sia stata residente in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento, e si impegni a risiedere in Italia per almeno 2 anni;
- c) svolga l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

La circolare n. 33 del 2020 ha precisato che tutti i lavoratori che rispondono alle caratteristiche delineate al comma 1 dell'articolo 16 del d. lgs. 147/2015, "indipendentemente dalla loro cittadinanza, possono accedere al regime in esame" (cfr. par. 7.12).

Per un'analisi completa dei specifici requisiti soggettivi previsti dalla norma per accedere all'agevolazione in esame, ai sensi del comma 1 dell'articolo 16, si rinvia ai chiarimenti resi con le [circolari n. 17 del 23 maggio 2017 e n. 33](#) del 2020, nonché con diverse Risposte ad istanze di interpello pubblicate sul sito istituzionale dell'Agenzia delle entrate.

In particolare, in merito al requisito di cui alla lettera c), di cui sopra, si ricorda che la Risposta n. 3 del 2022 ha evidenziato che il "l'articolo 1, comma 1, lettera c) del decreto ministeriale recante le disposizioni di attuazione del regime speciale in esame (cfr. decreto del Ministero dell'economia e delle finanze 26 maggio 2016), precisa che tale condizione deve essere verificata in relazione a ciascun periodo d'imposta e risulta soddisfatta se l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno. Al riguardo, come precisato nella circolare n. 17 del 2017 (paragrafo 3.3), nel computo dei 183 giorni rientrano non solo i giorni lavorativi ma anche le ferie, le festività, i riposi settimanali e altri giorni non lavorativi. Non possono essere invece, computati i giorni di trasferta di durata superiore a 183 giorni, o il distacco all'estero, essendo l'attività lavorativa prestata fuori dal territorio dello Stato". Sul tema, si rammenta altresì che la Risposta n. 621 del 2021 aveva precisato che qualora tale requisito sussista "solo per alcuni dei periodi di imposta compresi nel quinquennio per il quale è possibile fruire del beneficio, il lavoratore potrà fruirne per i soli anni in cui il requisito sarà soddisfatto, fermo restando che gli altri anni concorreranno comunque al computo del quinquennio".

È necessario inoltre far presente che il presupposto ai fini della fruizione del regime di favore è l'instaurazione di rapporti economici e personali con l'Italia, ove il beneficiario degli incentivi fiscali di cui trattasi decide di trasferirsi effettivamente per iniziare a svolgere, in conseguenza del trasferimento medesimo, un'attività lavorativa. Pertanto, ai fini dell'agevolazione in commento, risulta essenziale verificare la sussistenza di un collegamento tra il trasferimento della residenza in Italia e l'inizio dell'attività lavorativa in tale Paese, che risulta ravvisabile anche per soggetti che iniziano a svolgere in Italia attività di lavoro dipendente in modalità "smart/remote working" per soggetti esteri, come anche precisato dalla Risposta n. 596 del 2021 e ribadito dalla Risposte n. 55 e n. 186 del 2021.

Si ricorda poi che il paragrafo 4.1 della circolare n. 17 del 2017 ha evidenziato che "l'agevolazione fiscale risulta applicabile ai soli redditi che si considerano prodotti nel territorio dello Stato. (...) Per individuare tali redditi si rinvia ai criteri di collegamento con il territorio dello Stato previsti dall'articolo 23 del TUIR, il quale considera prodotti in Italia i redditi di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo se prestati nel territorio dello Stato, anche se remunerati da un soggetto estero". In merito, le Risposte n. 296, n. 458, e n. 590 del 2021 hanno chiarito che per i soggetti che svolgono attività lavorativa di lavoro dipendente nella modalità del "smart/remote working", per individuare lo Stato contraente in cui si considera effettivamente svolta la prestazione lavorativa, bisogna avere riguardo al luogo dove il lavoratore dipendente è fisicamente presente quando esercita le attività per cui è remunerato.

Resta fermo che la presente istanza deve considerarsi inammissibile ed improduttiva degli effetti tipici dell'interpello di cui all'[articolo 11 della legge n. 212 del 2000](#).

I documenti citati sono disponibili sul sito www.agenziaentrate.gov.it.