

Risposta n. 136

OGGETTO: Disciplina del regime agevolativo previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, a favore dei lavoratori che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia - Contribuenti che rientrano a seguito di distacco all'estero

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

QUESITO

Si evidenzia preliminarmente che la Società Alfa S.p.A. fa parte del gruppo Beta, in quanto controllata di diritto dalla capogruppo Beta S.p.A.

Alfa S.p.A., in qualità di sostituto di imposta, ha chiesto chiarimenti alla scrivente in relazione alla possibilità di riconoscere all'Ing. Tizio, ad oggi assunto alle dipendenze della Società, con la qualifica di Quadro e con il ruolo di "*professional master monitoraggio e manutenzioni ...*", l'agevolazione fiscale prevista per i lavoratori impatriati dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

Al riguardo l'Istante fa presente che il dipendente in questione:

- è stato assunto in data 16 febbraio 2009 dalla società Gamma S.p.A. (di seguito, "Gamma"), società facente parte del Gruppo Beta e società collegata dell'Istante, successivamente in data 16 agosto 2010 il suo contratto di inserimento è stato trasformato in contratto a tempo indeterminato con inquadramento di impiegato

con la qualifica di come tecnico di 5° livello;

- In data 9 settembre 2013, l'Ing. Tizio è stato nominato direttore dei lavori in relazione ad un tratto autostradale. A riguardo gli veniva conferita apposita procura notarile per esercitare le sue funzioni in data 14 aprile 2014. Il valore dei contratti gestiti in qualità di direttore dei lavori può essere quantificato in euro In data 7 marzo 2014, l'Ing. Tizio è stato, inoltre, promosso a tecnico di 6° livello;

- Dal 1 giugno 2015 al 31 maggio 2017, nel frattempo, l'Ing. Tizio veniva distaccato da Gamma in Brasile nella società Omega S.A., l'Ing. Tizio si iscriveva, pertanto, all'AIRE a decorrere dal 27 aprile 2015 ed otteneva il visto brasiliano permanente sul passaporto italiano;

- Successivamente all'iscrizione all'AIRE, l'Ing. Tizio è stato ulteriormente promosso a tecnico di 7° livello in data 1 giugno 2015;

- Per quanto riguarda le attività svolte in Brasile, la mansione assunta nel Contratto di Distacco è stata quella di "*Supervision Work Assistant*". L'Ing. Tizio è stato posto a riporto diretto del Direttore dell'ingegneria del gruppo Delta, occupandosi del coordinamento di tutte le attività di realizzazione di nuove opere e dei lavori pianificati di manutenzione delle pavimentazioni stradali. Le principali responsabilità assunte dall'Ing. Tizio erano quelle di assicurare il corretto svolgimento dei lavori contrattati, garantendo il rispetto del contratto da parte dell'Appaltatore; di assicurare standard qualitativi nel processo di costruzione e di supervisionare l'attività di contabilità secondo le previsioni di Contratto.

Il periodo di distacco, tuttavia, non terminava alla data inizialmente prevista in considerazione delle specifiche esigenze gestionali verificatesi in Brasile e che hanno richiesto un allungamento del periodo di permanenza dell'Ing. Tizio che veniva successivamente prorogato per ben tre volte.

In particolare, il distacco in Brasile veniva prorogato una prima volta dal 1 giugno 2017 al 31 maggio 2018 ed una seconda volta dal 1 giugno 2018 al 31 maggio 2019. Il 31 maggio 2019 cessava il suo rapporto lavorativo con Gamma dal 1 giugno

2019 il suo contratto è stato ceduto da Gamma alla società capogruppo Beta S.p.A. (di seguito, "Beta"); in seguito, il suo distacco presso la società brasiliana è stato ulteriormente prorogato una terza volta fino al 31 agosto 2019. Pertanto, il periodo di distacco all'estero originariamente pattuito per una durata di ventiquattro mesi, a seguito delle citate proroghe, si è in realtà concluso soltanto dopo più di 4 anni.

- Durante il periodo di distacco, a seguito dell'esperienza maturata all'estero e delle competenze acquisite in loco, l'Ing. Tizio veniva promosso a Quadro in data 1 marzo 2018.

- In data 31 agosto 2019 cessava il suo distacco dalla società brasiliana, al termine di tale periodo l'Ing. Tizio ha continuato, tuttavia, a prestare lavoro all'estero sempre in Brasile sotto forma di trasferta per poi rientrare in Italia solo a partire dal 2020.

- Successivamente con effetto dal 1 giugno 2020, il suo contratto è stato ulteriormente ceduto da Beta alla Società istante; l'Ing. Tizio ha assunto ora il ruolo di "*professional master monitoraggio e manutenzioni pavimentazioni*" con la qualifica di Quadro.

In funzione del suo nuovo ruolo ricoperto presso Alfa, è stata predisposta dalla Società per l'Ing. Tizio apposita procura: in particolare l'Ing. Tizio, al ritorno in Italia, in virtù delle competenze specialistiche maturate nel corso della propria esperienza lavorativa all'estero, è stato nominato Direttore Lavori per i nuovi lavori di manutenzione delle pavimentazioni per un tronco autostradale. È stato inoltre nominato, Responsabile dei Lavori (RUP) per i contratti di realizzazione segnaletica orizzontale. L'Ing. Tizio ha assunto l'incarico di coordinatore della struttura preposta ai lavori di pavimentazione e segnaletica orizzontale per tutta la tratta autostradale di competenza.

Oltre alle funzioni svolte stabilite in base alla normativa in materia di Appalti, nella nuova funzione assunta presso Alfa, l'Ing. Tizio, in virtù delle competenze specialistiche maturate nel corso della propria esperienza lavorativa all'estero, opera

nell'ambito del continuo monitoraggio dello stato delle pavimentazioni, supportando i progettisti nelle identificazioni delle criticità e delle priorità di attuazione, calibrando e individuando le soluzioni progettuali ritenute più adeguate. Inoltre, come gestore delle commesse relative alla pavimentazione e segnaletica, l'Ing. Tizio è responsabile per la definizione delle esigenze di *budget* in fase di pianificazione, lavorando di supporto al controllo di gestione per il controllo dell'avanzamento dei singoli lavori e contratti, per il monitoraggio degli scostamenti fisici/finanziari rispetto alle previsioni.

Il valore dei contratti gestiti al momento dall'Ing. Tizio da quando ha riacquisito lo *status* di lavoratore residente, può essere quantificato per un totale di euro

Ciò posto, è sorto il dubbio circa il corretto inquadramento giuridico da attribuire al periodo di lavoro svolto all'estero dal dipendente in regime di distacco, con riferimento precipuo al beneficio fiscale previsto dalla normativa vigente a favore dei lavoratori impatriati. La questione verte sull'applicabilità al caso in esame delle disposizioni di cui all'articolo 16, comma 1, del D.Lgs. n. 147/2015, alla luce delle recenti modifiche normative introdotte dall'articolo 5 del D.L. n. 34/2019 e dei chiarimenti forniti in materia dall'Agenzia delle Entrate. In particolare l'incertezza paventata dall'Istante, ha ad oggetto, l'esclusione della fattispecie rappresentata, dal novero delle ipotesi elusive per le quali il beneficio fiscale è escluso, in base alle indicazioni fornite dall'Agenzia con la Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società istante ritiene che l'Ing. Tizio presenti i requisiti per beneficiare del regime agevolativo previsto in favore dei lavoratori che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia, come disciplinato dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147. Per effetto di ciò, la Società intende riconoscere il suddetto

beneficio fiscale al dipendente in parola direttamente in busta paga, a decorrere dall'anno d'imposta 2020 (anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia), e per le successive quattro annualità.

In particolare, l'istante ritiene, che il ricorso all'istituto del distacco dal 1 giugno 2015 al 31 agosto 2019 non osti alla concessione dell'agevolazione in parola, in quanto le peculiari circostanze descritte in precedenza, non farebbero ravvisare alcun utilizzo dell'istituto con finalità che possano in qualche modo essere configurate come elusive rispetto alla *ratio* sottesa al beneficio fiscale.

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 apportate dall'articolo 5 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 (convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58), in vigore dal 1° maggio 2019 (Decreto Crescita), che hanno ridefinito i requisiti soggettivi ed oggettivi richiesti per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto (ovvero, dal periodo di imposta 2020). Tra le novità più importanti, si segnala l'incremento della percentuale di abbattimento dell'imponibile fiscale dei redditi agevolabili dal 50 al 70 per cento e l'estensione per un ulteriore quinquennio del periodo agevolabile in talune ipotesi espressamente previste dalla legge.

Con il successivo articolo 13-*ter* del decreto legge n. 124 del 2019, convertito in legge 19 dicembre 2019, n. 157 (Decreto Fiscale) il legislatore, nell'intento di superare la disparità di trattamento tra i soggetti che avessero trasferito la residenza fiscale nel territorio dello Stato a decorrere dal 3 luglio 2019 (ovvero dal periodo di imposta 2020) e i soggetti rientrati a decorrere dal 30 aprile 2019, ha esteso anche nei confronti

di questi ultimi le maggiori agevolazioni già disposte dal Decreto Crescita nei confronti dei lavoratori che avessero trasferito in Italia la residenza fiscale dal 2020.

Ne consegue che, in presenza dei requisiti e delle condizioni previste dalla normativa in commento, i contribuenti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia a partire dal 30 aprile 2019 possono beneficiare del regime agevolativo in questione, secondo le novellate disposizioni in vigore dal 1° maggio 2019:

- a partire dal periodo di imposta 2019, laddove abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia a partire dal 30 aprile ed entro il 2 luglio 2019;

ovvero

- dal periodo di imposta 2020, laddove abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia a decorrere dal 3 luglio 2019.

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, ovvero due periodi di imposta. Detti soggetti possono accedere all'agevolazione a condizione che trasferiscano la residenza in Italia, ai sensi dell'articolo 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.

In merito alla specifica fattispecie sottoposta alla scrivente, 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. Come chiarito dalla Risoluzione n. 76/E del 5 ottobre 2018, 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.

Ciò posto, sulla base della ricostruzione dei fatti fornita dall'istante, si rileva che:

- l'Ing. Tizio ha trasferito la residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, a decorrere dall'anno di imposta 2020; la fattispecie è dunque regolata dal testo dell'articolo 16, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, in vigore dal 01 maggio 2019 (così come modificato dall'articolo 5 del D.L. 30 aprile 2019, n. 34);
- l'Ing. Tizio non è stato residente in Italia per un periodo che va dal 27 aprile 2015 al 27 aprile 2020; dunque per più di due periodi d'imposta è stato iscritto

all'AIRE;

- il suo distacco all'estero è stato prorogato per tre volte e ha comportato un trasferimento in Brasile per un periodo complessivo di cinque anni. La distanza del luogo, unita alla durata della permanenza, fanno ragionevolmente presumere il conseguente trasferimento in Brasile del centro di interessi personale, oltre che professionale, con conseguente affievolimento dei legami con il territorio italiano;

- il fatto che successivamente al 31 agosto 2019, data in cui cessava il suo distacco dalla società brasiliana, l'Ing. Tizio ha continuato, tuttavia, a prestare lavoro all'estero in Brasile sotto forma di trasferta per poi rientrare in Italia solo nel 2020, può essere valutato come una ulteriore circostanza comprovante il radicamento del dipendente nel territorio estero;

- il ruolo aziendale dell'Ing. Tizio si è posto in sostanziale discontinuità tra l'attuale posizione lavorativa e quelle precedentemente ricoperte; ne è conferma il fatto che il contratto di lavoro dell'Ing. Tizio è stato ceduto più volte, una prima volta da Gamma a Beta in data 1 giugno 2019 ed una seconda da Beta ad Alfa in data 1 giugno 2020;

- a decorrere dal 1 giugno 2020, data di cessione del contratto ad Alfa, la Società ha inteso attribuirgli un ruolo di maggiore responsabilità; tale assunto è confermato dal fatto che al dipendente è affidata la gestione di contratti per euro circa ... milioni a fronte del valore di euro circa ... milioni (peraltro riferiti ad un unico contratto) gestiti nel precedente incarico prima del distacco in Brasile;

- l'inquadramento professionale del dipendente è mutato, passando, rispetto al suo precedente *status* di lavoratore residente in Italia, da una qualifica di tecnico 6° livello (impiegato) ad una qualifica di Quadro;

- in considerazione, inoltre, del nuovo ruolo assunto, la Società Alfa afferma che l'Ing. Tizio risiederà in Italia per almeno 2 anni e che l'attività lavorativa sarà prestata prevalentemente nel territorio italiano.

Nel caso di specie, si deve dunque rilevare, preliminarmente, il forte scostamento

tra l'inizio del nuovo rapporto contrattuale in Italia e la prima scadenza naturale del distacco all'estero, come spiegato dalla Società nella ricostruzione della fattispecie il distacco del dipendente presso Omega S.A., infatti, è stato prorogato per ben tre volte, passando da una durata inizialmente pattuita di 24 mesi, ad una durata complessiva di più di 4 anni. Una durata così prolungata nel tempo del periodo di permanenza all'estero ha ragionevolmente comportato un effettivo radicamento del dipendente in Brasile, con conseguente spostamento del proprio centro di interessi, personali e professionali.

Inoltre il rientro del dipendente in Italia con la qualifica di Quadro non si pone in continuità con la precedente posizione lavorativa di Impiegato avendo comportato per il lavoratore un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario, in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero.

Il fatto l'Ing. Tizio abbia continuato a prestare lavoro all'estero in Brasile sotto forma di trasferta, al termine dell'ultimo periodo di distacco scaduto ad agosto 2019, non può considerarsi preclusivo della possibilità di beneficiare del regime agevolativo a decorrere dal 2020 (anno di effettivo trasferimento in Italia e di cancellazione dall'AIRE), in quanto il comma 1 dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, individua, quale presupposto per godere del regime agevolativo il solo trasferimento della residenza, oltre all'impegno di risiedere in Italia per almeno due anni. Sotto tale profilo si evidenzia, peraltro, che, già nell'agosto del 2019 (data di scadenza naturale del periodo di distacco) il dipendente aveva maturato i requisiti per essere ammesso al regime di vantaggio. Infatti, per effetto di quanto disposto dall'articolo 13-*ter* del decreto legge n. 124 del 2019, in presenza dei requisiti e delle condizioni previste dalla normativa in commento, i contribuenti che hanno trasferito la residenza fiscale in Italia a partire dal 30 aprile 2019 possono beneficiare del regime agevolativo in questione, secondo le novellate disposizioni in vigore dal 1° maggio 2019.

L'Ing. Tizio - secondo quanto rappresentato nell'istanza e qui acriticamente

assunto - è stato residente all'estero perché iscritto all'AIRE con decorrenza 27 aprile 2015 ed effettivamente stabilito in Brasile per più di 183 giorni dello stesso anno; tale condizione, inoltre, risulta replicata anche per i quattro periodi d'imposta successivi.

Ciò posto, ferma restando la presenza di tutti i restanti presupposti richiesti per accedere al suddetto regime di vantaggio, si ritiene che l'Ing. Tizio possa essere ammesso a beneficiare dell'agevolazione prevista dall'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015, a partire dal periodo d'imposta 2020 e per i successivi quattro periodi d'imposta, a condizione che non ricorrano gli indici preclusivi di detta possibilità, come recentemente illustrati nella circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020; giova ricordare, infatti, che il citato documento di prassi ha chiarito che *"l'agevolazione non è applicabile nelle ipotesi in cui il soggetto, pur in presenza di un "nuovo" contratto per l'assunzione di un "nuovo" ruolo aziendale al momento dell'impatrio, rientri in una situazione di "continuità" con la precedente posizione lavorativa svolta nel territorio dello Stato prima dell'espatrio.*

Ciò accade, ad esempio, quando i termini e le condizioni contrattuali, indipendentemente dal "nuovo" ruolo aziendale e dalla relativa retribuzione, rimangono di fatto immutati al rientro presso il datore di lavoro in virtù di intese di varia natura, quali la sottoscrizione di clausole inserite nelle lettere di distacco ovvero negli accordi con cui viene conferito un nuovo incarico aziendale, dalle quali si evince che, sotto il profilo sostanziale, continuano ad applicarsi le originarie condizioni contrattuali in essere prima dell'espatrio.

A titolo meramente esemplificativo, costituiscono indice di una situazione di continuità sostanziale:

- il riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale;*
- il riconoscimento dell'anzianità dalla data di prima assunzione;*
- l'assenza del periodo di prova;*
- clausole volte a non liquidare i ratei di tredicesima (ed eventuale quattordicesima) maturati nonché il trattamento di fine rapporto al momento della*

sottoscrizione del nuovo accordo;

- clausole in cui si prevede che alla fine del distacco, il distaccato sarà reinserito nell'ambito dell'organizzazione della Società distaccante e torneranno ad applicarsi i termini e le condizioni di lavoro presso la Società di appartenenza in vigore prima del distacco.

Diversamente, laddove le condizioni oggettive del nuovo contratto (prestazione di lavoro, termine, retribuzione) richiedano un nuovo rapporto obbligatorio in sostituzione di quello precedente, con nuove ed autonome situazioni giuridiche cui segua un mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione e del titolo del rapporto, l'impatriato potrà accedere al beneficio fiscale in esame".

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.

Si rammenta, infine, che viene altresì acriticamente assunta la condizione della effettiva residenza fiscale del soggetto in quanto il tema 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.

**Firma su delega del Direttore centrale
Vincenzo Carbone**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)