

Lavoratori impatriati: agevolazioni anticipate al 2019 e rientro in Italia del lavoratore distaccato all'estero

di Alessandro Valente (*)

Le numerose modifiche apportate all'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, avente ad oggetto il regime fiscale previsto per i lavoratori impatriati, hanno perseguito l'obiettivo di favorire lo sviluppo economico e culturale del territorio dello Stato. Le novità più importanti hanno riguardato la misura dell'agevolazione e l'anticipazione della fruibilità delle agevolazioni fiscali anche per i soggetti rientrati in Italia dal 30 aprile 2019. Parimenti importante è stata la risposta fornita dall'Agenzia delle entrate nell'interpello n. 492/2019 in merito all'applicabilità del regime agevolativo degli impatriati anche ai soggetti rientranti in Italia dopo un periodo di distacco all'estero.

1. Premessa

L'esigenza delle imprese di svolgere la propria attività di *business* in mercati esteri e il fenomeno della delocalizzazione hanno comportato un notevole incremento della mobilità internazionale della forza lavoro.

La circolazione del personale nell'ambito dei gruppi multinazionali costituisce un fondamentale strumento per lo sviluppo del *business* transnazionale e per la diffusione in ambito internazionale delle competenze dei lavoratori.

In tale contesto di riferimento si pone il regime fiscale dei lavoratori impatriati, la cui disciplina è contenuta nell'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 - come modificato dall'art. 5 del D.L. n. 34/2019 (c.d. Decreto crescita) - che al comma 1 dispone: "(i) redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato (...), concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30 per

cento del loro ammontare (...)" in presenza di specifiche condizioni.

La normativa in questione, però, non si occupa del caso di rientro in Italia dei lavoratori distaccati all'estero. I dubbi caratterizzanti tale tematica sono stati chiariti dall'Agenzia delle entrate con la risposta all'interpello n. 492/2019.

2. Presupposti per usufruire del regime degli impatriati

Prima della modifica apportata dall'art. 5 del D.L. n. 34/2019 all'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, il comma 1 della disposizione da ultimo citata riconosceva l'**agevolazione** ai soggetti che avessero trasferito la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R., al ricorrere delle seguenti **condizioni**:

a) non essere stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento e impegnarsi a permanere in Italia per almeno due anni;

(*) Valente Associati GEB Partners/Crowe Valente.

b) aver svolto dell'attività lavorativa presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;

c) aver prestato l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano;

d) aver rivestito ruoli direttivi ovvero essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti con il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze.

Il D.L. n. 34/2019 modifica il quadro normativo **ampliando il novero dei soggetti** a cui spetta il beneficio in questione.

Nello specifico, il nuovo comma 1 dell'art. 16 riconosce l'agevolazione ai soggetti che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R., in presenza dei seguenti **requisiti**:

- 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. Con la risposta a interpello n. 475 dell'8 novembre 2019, l'Agenzia delle entrate ha ricordato che, in base a quanto disposto dall'art. 2 del T.U.I.R., sono residenti in Italia le persone fisiche che, per almeno 183 giorni (o 184 giorni se l'anno è 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 sono fra loro alternative; pertanto, è sufficiente la sussistenza anche di una sola di esse affinché un soggetto possa essere considerato, ai fini fiscali, residente in Italia;

- l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel **territorio italiano** (ovvero per un periodo superiori ai 183 giorni nel corso dell'anno solare)(1).

Rispetto alla previgente formulazione normativa, nel nuovo art. 16, comma 1 non ricorre tra i requisiti necessari per beneficiare del regime agevolativo in esame quello dell'esercizio di "ruoli direttivi" ovvero "essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti con il Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze".

Si richiede inoltre che i lavoratori non siano stati residenti nel territorio dello Stato nei due periodi d'imposta antecedenti il trasferimento in luogo dei cinque periodi d'imposta previsti nella precedente formulazione della norma.

Nella risposta all'istanza di interpello n. 283 del 19 luglio 2019 l'Agenzia delle entrate ha altresì affermato l'**incompatibilità del regime forfetario con le agevolazioni** previste per i lavoratori impatriati, in considerazione delle diverse regole applicative che sottendono ai regimi agevolativi in questione.

Qualora, dunque, l'istante intenda rientrare in Italia per svolgere un'attività di lavoro autonomo beneficiando del regime forfetario non potrà avvalersi del regime previsto per i lavoratori c.d. impatriati, in quanto i redditi prodotti in regime forfetario non partecipano alla formazione del reddito complessivo.

3. Impatriati in possesso di laurea

L'attuale formulazione dell'art. 16, comma 2, del D.Lgs. n. 147/2015, come risulta a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di bilancio 2017 (2), in vigore dal 1° gennaio 2017, dispone che sono destinatari del beneficio fiscale i cittadini dell'Unione Europea o di uno Stato extraeuropeo con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, che:

- sono in possesso di un titolo di laurea e hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro

(1) Come si vedrà meglio nel par. 2, con la risposta all'interpello n. 492 del 25 novembre 2019 l'Agenzia delle entrate ha chiarito 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'art. 16 del citato decreto, l'istante possa essere ammesso a beneficiare dell'agevolazione prevista dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015 (...). Ciò in quanto, sulla base di quanto dichiarato, il suo rientro in Italia si pone in discontinui-

tà rispetto alla precedente posizione lavorativa".

(2) Cfr. art. 1, comma 150, lett. c), della Legge n. 232/2016. Prima dell'entrata in vigore delle modifiche apportate dalla citata Legge di bilancio 2017, il comma 2 si componeva del solo primo periodo il quale, a partire dal 1° gennaio 2016, riconosceva l'agevolazione unicamente ai soggetti, cittadini dell'UE di cui all'art. 2, comma 1, della Legge n. 238/2010, che trasferivano in Italia la residenza fiscale.

Con l'aggiunta del secondo periodo, l'agevolazione è stata estesa, a partire dal 1° gennaio 2017, anche ai cittadini di Stati *extra-UE* con i quali risulta in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni ai fini delle imposte sui redditi ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale.

dependente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più; o
- hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione *post lauream*.

Alcuni chiarimenti sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate con riferimento alla possibilità di **cumulo dei periodi di lavoro e di studio** ai fini del calcolo dei 24 mesi necessari per usufruire del regime agevolativo oggetto di disamina.

In data 14 febbraio 2020, l'Amministrazione finanziaria ha pronunciato il principio di diritto n. 4/2020 evidenziando che, stante il dato letterale della norma, ai fini del raggiungimento dei **2 anni fuori dal territorio italiano**: "non è possibile cumulare il periodo di studio con quello di lavoro, essendo necessario che l'attività lavorativa ovvero quella di studio si siano protratte per almeno ventiquattro mesi".

Ne consegue che ciascuno dei periodi di lavoro ovvero di studio trascorsi fuori dal territorio italiano, ai fini del calcolo dei 24 mesi, deve essere considerato in maniera distinta senza che questi siano tra loro cumulabili.

Nella risposta all'istanza di interpello del 18 luglio 2019, n. 272, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che, in relazione al regime degli impatriati di cui all'art. 16, comma 2, del D.Lgs. n. 147/2015, il requisito dello svolgimento di un'**attività lavorativa all'estero nei due anni precedenti al rientro** non viene meno nel caso in cui vi sia stata un'**interruzione** tra diversi **rapporti lavorativi**.

Nella fattispecie in esame, un contribuente, iscritto all'AIRE dal 2016, dipendente presso una sede di Londra dal 17 luglio 2017 al 31 dicembre 2018, in data 7 gennaio 2019 ha iniziato una nuova attività lavorativa come dipendente presso altra società all'estero. Tra i due rapporti di lavoro si è dunque verificata una interruzione dell'attività lavorativa di circa una settimana (dal 1° al 6 gennaio 2019) fisiologica all'avvicendamento di una nuova posizione lavorativa.

Posto che il rientro in Italia sarebbe stato previsto alla fine di agosto 2019, secondo l'Agenzia delle entrate, al momento del rientro, il soggetto avrebbe integrato il requisito della residenza

estera, nonché quello dello svolgimento dell'attività di lavoro all'estero per un periodo di almeno ventiquattro mesi, potendo quindi avvalersi del regime degli impatriati (sempre che ricorrono gli altri requisiti richiesti dalla normativa).

Secondo quanto previsto dall'art. 16 e dal D.M. 26 maggio 2016 (3), i soggetti individuati dal comma 2 dell'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, per accedere al regime fiscale previsto per i lavoratori impatriati, devono pertanto presentare i seguenti requisiti:

- possesso di un titolo di laurea. Sul punto l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 17/E/2017 ha chiarito che il titolo acquisito in Italia può essere costituito anche da una laurea triennale e non solo da laurea magistrale;
- svolgimento in maniera continuativa di un'attività di lavoro o studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più (4). Tale requisito non deve necessariamente far riferimento all'attività svolta nei due anni immediatamente precedenti il rientro, essendo sufficiente che l'interessato, prima di rientrare in Italia, abbia svolto tali attività all'estero per un periodo minimo ed ininterrotto di almeno ventiquattro mesi. Per quanto riguarda l'attività di studio, tale requisito è soddisfatto a condizione che il soggetto consegua la laurea o altro titolo accademico *post lauream* aventi la durata di almeno due anni accademici (cfr. circolare Agenzia delle entrate n. 17/E/2017);
- essere cittadini dell'UE o di uno Stato extraeuropeo con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni ai fini delle imposte sui redditi ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale;
- svolgimento di attività di lavoro autonomo o dipendente in Italia.

4. Durata e decadenza

In base a quanto previsto dal comma 3 dell'art. 16, del D.Lgs. n. 147/2015 l'agevolazione per gli impatriati spetta per **cinque periodi di imposta**, vale a dire per quello in cui il soggetto trasferisce la residenza fiscale in Italia e per i quattro periodi di imposta successivi.

Il D.L. n. 34/2019 estende per **ulteriori cinque periodi** di imposta l'incentivo fiscale nei se-

(3) Il D.M. 26 maggio 2016 reca le "Disposizioni di attuazione del regime speciale per lavoratori impatriati, di cui all'art. 16 del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147".

(4) Al riguardo sono utili i chiarimenti resi dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 14/E/2012, in cui si precisa che "(a)l

fine di ritenere soddisfatto il requisito della permanenza al di fuori del proprio Paese di origine e dall'Italia, si deve far riferimento al concetto di anno secondo il calendario comune, inteso come periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell'anno fino al giorno antecedente dell'anno successivo".

guenti casi (art. 16, comma 3-*bis*, D.Lgs. n. 147/2015, introdotto dal D.L. n. 34/2019):

- lavoratore con almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affido preadottivo;
- lavoratore che diviene proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento (l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà);
- lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo.

Con riferimento alla possibilità di usufruire del regime agevolativo in presenza di almeno un figlio, alcuni chiarimenti sono stati forniti dall'Agenzia delle entrate durante un incontro con la stampa specializzata tenutosi il 30 gennaio 2020.

Durante tale evento l'Agenzia delle entrate ha chiarito come il regime agevolativo di cui all'art. 16, comma 3-*bis* deve ritenersi applicabile in presenza di almeno un figlio minorenni sia qualora la nascita o l'adozione siano avvenuti antecedentemente al rientro in Italia sia qualora tali eventi si siano concretizzati successivamente al trasferimento in Italia "a condizione che il figlio minorenni e/o a carico sia nato (ovvero in affido o adottato) entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione" (5).

Il citato comma 3 dell'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 demanda al Decreto attuativo l'individuazione della **causa di decadenza** dal beneficio in questione. In proposito, l'art. 3 del Decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze 26 maggio 2016 stabilisce che "(i)l beneficiario degli incentivi di cui al predetto art. 16, comma 1, del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, decade dal diritto agli stessi laddove la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni. In tal caso si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi".

Il beneficiario decade, quindi, dall'agevolazione se trasferisce la propria residenza fuori dall'Italia prima che siano **decorsi due anni dal suo trasferimento** nel territorio dello Stato.

Tuttavia, il beneficiario non decade dall'agevolazione (purché non trasferisca la residenza fuori dall'Italia prima del biennio):

- in caso di contratto di lavoro dipendente a tempo determinato avente scadenza anteriore al decorso del biennio;

- ovvero in ipotesi di risoluzione del rapporto di lavoro a tempo indeterminato anteriormente allo scadere del biennio per cause non imputabili al lavoratore.

Ulteriori specificazioni, in riferimento alla decadenza dal beneficio oggetto di disamina, sono state fornite dall'Agenzia delle entrate nella risposta all'interpello n. 59 del 13 febbraio 2020.

In tale documento l'Amministrazione finanziaria ha chiarito come la mancata fruizione del regime degli impatriati durante il periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento, nel territorio italiano, della residenza fiscale non costituisce elemento preclusivo per l'utilizzo dell'agevolazione nei periodi d'imposta successivi.

Dalla risposta all'interpello emerge chiaramente come ai fini della fruizione di tale agevolazione: "il datore di lavoro applica il beneficio dal periodo di paga successivo alla richiesta e, in sede di conguaglio, dalla data dell'assunzione, mediante applicazione delle ritenute sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile prevista dal regime agevolativo per il quale il lavoratore ha presentato la richiesta scritta, al quale saranno commisurate le relative detrazioni".

Secondo l'Agenzia delle entrate l'accesso al regime agevolativo deve, però, considerarsi precluso qualora la persona:

- non abbia formulato alcuna richiesta al proprio datore di lavoro nel periodo di imposta di rientro in Italia (e.g., nel caso prospettato all'interno dell'interpello, l'anno 2017), né nel periodo di imposta successivo;

- non abbia fornito evidenza nelle relative dichiarazioni dei redditi per le quali i termini di presentazione risulterebbero già scaduti.

Stante quanto detto, l'Amministrazione finanziaria specifica come tale agevolazione sarà comunque usufruibile per i restanti periodi di imposta del quinquennio agevolabile.

5. Misura dell'agevolazione

Prima della modifica normativa introdotta dal D.L. n. 34/2019, la disposizione di cui al comma 1, art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 prevedeva che il reddito di lavoro dipendente e di lavoro auto-

(5) Al fine di rendere maggiormente agevole la comprensione di tale concetto, l'Agenzia delle entrate ha proposto un esempio chiarificatore statuendo: "Ad esempio, se il contri-

bute rientra in Italia nel periodo di imposta 2020, il figlio (o i tre figli) deve/ono essere nato/i entro il periodo di imposta 2024".

mo ammesso al beneficio fiscale concorresse alla formazione del reddito complessivo limitatamente al cinquanta per cento del suo ammontare.

A seguito delle novità introdotte dal D.L. n. 34/2019 i lavoratori impatriati possono beneficiare di una **detassazione** ai fini **IRPEF del 70%** dei redditi di lavoro dipendente, redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia.

Nel caso di:

- lavoratore con almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo o di lavoratore che diviene proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia i redditi, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare;

- lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo, i redditi, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10% del loro ammontare.

Una maggiore detassazione (al **90%**) viene prevista anche per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle **seguinti Regioni**: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia.

I cittadini italiani non iscritti all'AIRE, rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, possono accedere ai benefici fiscali in esame purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento (cfr. comma 5-ter dell'art. 16, D.Lgs. n. 147/2015, introdotto dal D.L. n. 34/2019).

Si tratta di un'importante novità introdotta dal Decreto crescita in quanto in precedenza l'accesso al regime fiscale agevolato non era riconosciuto ai soggetti che non fossero iscritti all'AIRE.

Nella risposta all'istanza di interpello del 25 giugno 2019, n. 204 relativamente ai lavoratori impatriati non iscritti all'AIRE e rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019, viene espressamente disposto che sono applicabili, con riferimento ai periodi d'imposta in cui siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero che siano oggetto di controversie pendenti nonché

con riferimento ai periodi d'imposta ancora accertabili, le disposizioni di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 nel testo vigente al 31 dicembre 2018, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi nei due periodi d'imposta precedenti il trasferimento in Italia.

In sede di conversione in Legge del D.L. n. 34/2019 (6) è stato previsto, per i **rapporti tra società e sportivi professionisti** disciplinati dalla Legge 23 marzo 1981, n. 91, che i redditi degli sportivi professionisti concorrono alla formazione del **reddito imponibile** limitatamente al **50%** del loro ammontare.

Con riferimento a tali rapporti non si applica la riduzione al 10% dell'imponibile prevista:

- in caso di trasferimento nel Mezzogiorno;
- in caso di prolungamento della durata dell'agevolazione in presenza di almeno 3 figli minorenni o a carico.

Viene inoltre previsto che l'esercizio dell'opzione per il regime agevolato comporta il versamento di un contributo pari allo 0,5% della base imponibile.

6. Termine di decorrenza delle agevolazioni

Il comma 1-bis dell'art. 16, come modificato dall'art. 5 del D.L. n. 34/2019 ed entrato in vigore il 1° maggio 2019, prevedeva che il regime agevolativo previsto per gli impatriati potesse essere usufruito a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, vale a dire dall'anno 2020.

Quanto detto ha trovato conferma nella risposta fornita dall'Agenzia delle entrate all'interpello n. 492/2019 all'interno della quale all'Amministrazione ha evidenziato come le nuove disposizioni in materia fossero applicabili, ai sensi dell'art. 5, comma 2, del D.L. n. 34/2019: "a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto". Pertanto, tali norme sono state indirizzate ai soggetti che avrebbero acquisito la residenza fiscale in Italia a partire dal periodo d'imposta 2020.

La previsione di cui all'art. 5, comma 2 del D.L. n. 34/2019, nonostante la recentissima introduzione, è stata recentemente modificata dall'art. 13-ter del D.L. n. 124/2019.

(6) D.L. 30 aprile 2019, n. 34 convertito, con modificazioni, nella Legge 28 giugno 2019, n. 58.

L'attuale formulazione della norma in questione dispone che: "(l)e disposizioni di cui al comma 1, lettere a), b), c) e d), 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'art. 2 del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e risultano beneficiari del regime previsto dall'art. 16 del Decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147".

La norma, pertanto, prevede che le disposizioni agevolative si applichino ai soggetti che **a decorrere dal 30 aprile 2019** trasferiscono la residenza in Italia.

Appare chiaro, dunque, l'intento perseguito dal legislatore con l'introduzione dell'art. 13-ter del D.L. n. 124/2019: consentire l'applicazione del regime degli impatriati (come modificato dal D.L. n. 34/2019) non più soltanto ai soggetti che trasferiscono la residenza dal 2020, come inizialmente previsto, ma anticipare tale beneficio anche coloro che abbiano trasferito la residenza fiscale in Italia dal 30 aprile 2019.

Conferma dell'intenzione del legislatore, di anticipare al periodo d'imposta 2019 le agevolazioni fiscali previste per i lavoratori impatriati, si rinviene nel c.d. **Fondo Controesodo** previsto proprio all'interno dell'art. 13-ter del D.L. n. 124/2019.

Nonostante debba ritenersi apprezzabile lo sforzo perpetrato dal legislatore di anticipare l'applicazione di tali benefici, non può non rimarcarsi come la fruizione anticipata delle condizioni di maggior favore, previste dall'attuale normativa, non possa ritenersi pacifica.

Infatti, dal tenore della norma, la quale prevede lo stanziamento per tale fondo di un ammontare di 3 milioni di euro, non può non notarsi come le condizioni di maggior favore non siano applicabili indistintamente a tutti i soggetti rientrati in Italia dal 30 aprile 2019 ma possano essere riconosciute solo fino ad **esaurimento delle risorse** del fondo in questione.

7. Rientro in Italia del lavoratore distaccato: interpello n. 492/2019

Con la risposta all'interpello n. 492/2019, pubblicata in data 25 novembre 2019, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in merito a specifiche tematiche riguardanti il regime degli impatriati.

La questione analizzata dall'Agenzia delle entrate mette in relazione il regime riservato dal nostro ordinamento ai lavoratori imparati ed il regime del **distacco dei lavoratori all'estero**.

L'Amministrazione finanziaria è stata investita di tale richiesta da parte di un cittadino italiano laureato in ingegneria e assunto, il 14 marzo 2016, con contratto a tempo indeterminato da parte di una società italiana con qualifica di "Impiegato - Livello C" nell'area "Produzione".

Il lavoratore veniva, dal 1° aprile 2017, distaccato in Francia per un periodo di 24 mesi presso un'altra società del gruppo con funzione di *Controller* nell'ambito di funzione di finanza aziendale. Stante tale trasferimento l'istante effettuava, il 28 giugno 2017, **l'iscrizione all'AIRE**.

La società italiana proponeva all'istante di mantenere, al termine del periodo di distacco (31 marzo 2019), il ruolo di *Controller* presso la sede francese per un periodo di ulteriori tre anni a decorrere da luglio 2018.

A tale offerta faceva seguito un'ulteriore offerta economica anche da parte della società francese, la quale proponeva all'istante di rimanere all'estero presso le proprie dipendenze (dal 1° aprile 2019) mantenendo il medesimo ruolo rivestito fino a quel momento.

La società italiana, dal proprio canto, offriva all'istante la possibilità di rientrare in Italia, a conclusione del biennio di distacco (*i.e.*, 31 marzo 2019), con l'attribuzione di una **qualifica superiore**. Il passaggio offerto era, dunque, dalla qualifica di "Impiegato" a quella di "Quadro" a decorrere dal 1° luglio 2019.

Il lavoratore, pertanto, formulava istanza di interpello all'Agenzia delle entrate chiedendo se avendo, a seguito del distacco, acquisito la nuova qualifica di "Quadro" potesse usufruire dell'agevolazione prevista per lavoratori impatriati di cui all'art. 16, D.Lgs. n. 147/2015.

Nel fare tale richiesta l'istante evidenziava come fosse in possesso di **tutti i requisiti**, illustrati nei paragrafi precedenti, per poter usufruire del **regime agevolativo** di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, quali:

- titolo di laurea magistrale;
- svolgimento continuativo di un'attività di lavoro o studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi che, nel caso di specie, ricomprendevano il periodo dal 1° aprile 2017 al 30 marzo 2019;
- cittadinanza europea;
- svolgimento di un'attività di lavoro dipendente in Italia.

L'istante nel formulare l'interpello specificava dunque che il rientro in Italia:

- non costituisse una conseguenza della scadenza naturale del periodo di distacco all'estero in quanto lo stesso aveva ricevuto, da parte della società francese, per il ruolo già rivestito, una proposta economicamente più vantaggiosa;

- non trovasse fondamento in motivi economici o familiari.

Le ragioni poste alla base di tale scelta erano da rinvenirsi nelle nuove opportunità di crescita e acquisizione di nuove competenze stante il passaggio, proposto dalla società italiana distaccante, dal ruolo di "Impiegato" a quello di "Quadro".

L'Agenzia delle entrate, nel formulare la risposta alla richiesta dell'istante, anzitutto analizza quanto statuito dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 (come modificato dall'art. 5 del D.L. n. 34/2019, in vigore dal 1° maggio 2019) sottolineando, però, come lo stesso risulti applicabile a partire dal periodo d'imposta successivo a quello della data di entrata in vigore del decreto in questione (*i.e.* anno d'imposta 2020).

Stante tale previsione temporale l'Amministrazione finanziaria ritiene, dunque, necessario fare riferimento all'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 vigente fino al 30 aprile 2019 in tutte le ipotesi di trasferimento della residenza fiscale nel periodo 2019, che nel caso di specie è individuabile nel 2 luglio 2019.

Conseguentemente, solo al verificarsi delle **condizioni richieste** dalla normativa il lavoratore impatriato potrà beneficiare, **per cinque anni**, decorrenti dal periodo di imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia (7), delle agevolazioni previste dal comma 3-bis della norma oggetto di disamina.

L'Amministrazione finanziaria ribadisce inoltre che, affinché i lavoratori rientranti in Italia possano beneficiare delle agevolazioni di cui si discute, è necessario che gli stessi, in virtù di quanto disposto dall'art. 16, comma 1, lett. a):

- non siano stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento;

- si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni.

Sul concetto di **residenza** l'Amministrazione rammenta che occorre fare riferimento a quanto previsto all'interno dell'art. 2 del T.U.I.R. (8).

Con riferimento alla tematica del **distacco** l'Amministrazione finanziaria esplicita che, a differenza di quanto previsto dall'art. 3, comma

4, della Legge n. 238/2010 (c.d. regime dei controesodati), l'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015 non si occupa specificatamente della fattispecie riguardante il rientro in Italia del soggetto distaccato all'estero.

La disciplina di cui all'art. 3, comma 4, della Legge n. 238/2010 escludeva in maniera esplicita la fruibilità del beneficio nei casi di situazioni di distacco. Tale principio è stato mitigato dall'intervento di due circolari dell'Agenzia delle entrate con le quali l'Ufficio ha specificato che:

- i benefici di cui all'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015 **non** possono essere usufruiti dai **sogetti rientranti nello Stato** a seguito di un periodo di distacco all'estero in ragione della situazione di **continuità** con la precedente posizione lavorativa in Italia [cfr. circolare n. 17/E del 23 maggio 2017 (Parte II)];

- sebbene la *ratio* di tale restrizione trovi fondamento nella necessità di evitare una strumentalizzazione del regime agevolativo oggetto di disamina è necessario evidenziare come tale atteggiamento non preclude la possibilità di valutare **specifiche ipotesi** in cui il rientro in Italia non costituisce conseguenza della naturale scadenza del distacco ma è, invece, determinato da ulteriori elementi funzionali all'intrinseca *ratio* della norma agevolativa (cfr. risoluzione 5 ottobre 2018, n. 76/E).

Proprio in tale ultimo documento di prassi l'Amministrazione finanziaria ha delineato un elenco, meramente esemplificativo, di ipotesi in cui il **rientro in Italia non** costituisce **conseguenza naturale della scadenza del contratto**. Trattasi nello specifico delle circostanze in cui:

- ci sia stata una proroga, in più occasioni, del distacco tale da aver determinato un affievolimento dei legami con il territorio italiano nonché l'effettivo radicamento del lavoratore dipendente nel territorio estero;

- il rientro in Italia del lavoratore dipendente non risulta essere in continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia.

Tale ultima circostanza si concretizza ogniqualvolta il dipendente assuma, nel rientrare in Italia, un **ruolo aziendale differente** rispetto a

(7) Nello specifico il comma 3 di cui all'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015 statuisce: "Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e per i quattro periodi successivi".

(8) In virtù di quanto disposto dall'art. 2 del T.U.I.R., affini-

ché si possa ritenere un soggetto residente in Italia è necessaria l'alternativa presenza di due requisiti:

- l'iscrizione, per la maggior parte del periodo d'imposta, all'interno delle anagrafi della popolazione residente (*i.e.*, 183 giorni ovvero 184 giorni in caso di anno bisestile);

- il domicilio o la residenza, come disposta dal Codice civile, nel territorio dello Stato.

quello originariamente rivestito in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero.

Sulla base di quanto statuito in tali documenti di prassi, l'Agenzia delle entrate statuisce: "(i)n tali ipotesi, in presenza di tutti gli elementi richiesti dall'art. 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 art. 16".

Il principio sopra enunciato è stato ritenuto applicabile anche al caso oggetto di disamina.

Infatti, nonostante l'inizio del nuovo rapporto contrattuale in Italia coincida per l'istante con la scadenza naturale del distacco, questi è rientrato in Italia con una **qualifica diversa** ("Quadro") rispetto a quella rivestita in precedenza ("Impiegato").

Il passaggio da una posizione ad un'altra **interrompe la continuità** in quanto di fatto il lavoratore andrà a ricoprire un ruolo del tutto differente rispetto a quello originario in ragione delle maggiori competenze, nonché esperienze, maturate all'estero.

Conseguenza naturale di tale assunto è che qualora, come nel caso oggetto di interpello, siano presenti tutti i requisiti previsti all'interno dell'art. 16, comma 2, del D.Lgs. n. 147/2015 (nella versione in vigore fino al 30 aprile 2019) il sog-

getto possa beneficiare del **regime** previsto da tale normativa a partire **dal periodo d'imposta 2019** e per i **quattro** periodi di imposta **successivi**.

8. Conclusioni

Alla luce di quanto evidenziato appare evidente come l'intenzione del legislatore, nel delineare il regime fiscale agevolativo di cui all'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015, persegua l'obiettivo di implementare e rilanciare la competitività dell'Italia nel mercato europeo e internazionale.

Nonostante l'evidente impegno perpetrato dal legislatore nell'implementare un sistema che preveda benefici e agevolazioni per gli impatriati, il susseguirsi di numerose modifiche e la complessità della normativa hanno richiesto sforzo interpretativo costante da parte di tutti gli operatori del settore fiscale.

Come precedentemente evidenziato, notevole importanza ha assunto la prassi dell'Amministrazione finanziaria, che, in più occasioni, ha permesso di far luce su aspetti poco chiari della normativa analizzata.

È proprio in tale contesto che si colloca la risposta all'interpello n. 492/2019, pubblicata in data 25 novembre 2019, fornita dall'Agenzia delle entrate in riferimento all'applicazione del regime agevolativo previsto dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 e il rientro dei lavoratori distaccati all'estero.