

**Risposta n. 85/2022**

**OGGETTO:** Contratto di diritto locale con consociata estera presso la quale il dipendente era stato distaccato - Rientro presso distaccataria italiana con nuovo contratto - Applicabilità del regime speciale per lavoratori impatriati - Articolo 16, decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147

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

**QUESITO**

L'*Istante*, cittadino italiano residente all'estero, dichiara di essere stato assunto il 30 novembre 1998 con contratto di lavoro dipendente a tempo indeterminato dalla società italiana ALFA, svolgendo nel tempo i seguenti ruoli:

- (i) dal 1998 al 2001 - *Senior Project Manager*,
- (ii) dal 2001 al 2006 - *Director of Product Development and Management*,
- (iii) dal 2006 al 2011 - *Director of Operations, Credit Bureau Services*,
- (iv) dal 2011 al 2015 - *Information Solutions Director of Credit Bureau Services*.

Nel 2016 l'*Istante* è stato distaccato presso BETA (società del Gruppo) all'estero con il ruolo di *Managing Director Far East* fino a tutto il mese di gennaio 2017 e dal 1° febbraio 2017 è alle dipendenze della società estera, con contratto di diritto locale a

tempo indeterminato, per svolgere il ruolo di *Managing Director ASEAN Countries*.

Durante il periodo di lavoro all'estero l'*Istante* ha ivi acquisito la residenza fiscale iscrivendosi, insieme alla moglie, all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) dal dicembre 2015.

La società italiana ALFA ha scelto l'*Istante*, grazie all'accresciuta professionalità, per rivestire il ruolo globale di *Consumer, Business Services & Delivery Managing Director*, proponendogli un contratto di lavoro a tempo indeterminato con la qualifica di Dirigente con decorrenza 1° gennaio 2022. A fronte di tale nuova opportunità, l'*Istante* risolverà l'attuale rapporto di lavoro con BETA, che erogherà tutte le eventuali competenze di fine rapporto, e si trasferirà in Italia con tutta la famiglia, provvedendo ad iscriversi all'Anagrafe della popolazione residente del Comune di ... e mantenendo la residenza per almeno due anni.

L'*Istante* segnala, inoltre, che, come precisato da ALFA nella proposta di assunzione, sarà sottoposto ad un periodo di prova e non gli sarà riconosciuta alcuna anzianità convenzionale.

L'*Istante* fa presente che il nuovo ruolo dirigenziale che svolgerà in Italia non si pone in continuità né con quello attualmente svolto all'estero presso BETA, né con quello che svolgeva presso ALFA prima dell'espatrio.

Ciò posto, l'*Istante* chiede di conoscere se potrà fruire del regime speciale per lavoratori impatriati di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, come modificato dall'articolo 5 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, dal periodo d'imposta 2022 e per i quattro successivi. Sussistono, infatti, obiettive condizioni di incertezza sulla corretta interpretazione del citato articolo 16 in relazione, in particolare, alla possibilità di applicazione della norma nella situazione - come descritta nel caso concreto e personale - in cui l'*Istante* ha svolto attività lavorativa all'estero sulla base di rapporti contrattuali locali con società appartenenti al medesimo Gruppo di quella italiana, avendo l'Agenzia delle entrate con risoluzione n. 72/E del 2018 ritenuto non ostativo il rapporto nell'ambito del Gruppo ai fini

dell'agevolazione in commento, ma tale assunto non è stato confermato nei principi espressi dalla circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020 con riferimento alla vigente norma modificata. L'evoluzione della prassi amministrativa ha condotto, da un lato, a delimitare le ipotesi di godimento del beneficio fiscale in caso di rientro in Italia dopo un periodo di distacco all'estero e, da un diverso punto di vista, a ritenere legittimo l'accesso al regime di favore allorché un lavoratore rientri in Italia dopo aver svolto un periodo di lavoro all'estero in forza di un autonomo rapporto con una società facente parte del medesimo gruppo di quella italiana.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'*Istante* ritiene di essere in possesso dei requisiti per poter fruire del regime speciale per lavoratori impatriati di cui all'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 dal periodo d'imposta 2022, in quanto il rientro in Italia non consegnerà alla conclusione di un distacco all'estero, avendo stipulato un contratto di lavoro di diritto locale con la società del Gruppo operante all'estero.

Ritiene, inoltre, che anche se il caso concreto e personale non si sostanzia in un distacco all'estero, risultano pienamente rispettati i principi generali espressi dalla circolare n. 33/E del 2020, in quanto il nuovo rapporto di lavoro italiano sarà del tutto autonomo rispetto sia a quello estero sia alle mansioni che svolgeva in costanza della precedente relazione lavorativa con l'azienda italiana.

Non osta, altresì, alla fruizione del beneficio per lavoratori impatriati neppure la circostanza che l'*Istante* prima dell'espatrio sia stato alle dipendenze della società dalla quale sarà assunto a tempo indeterminato in Italia, al termine di un periodo di prova. L'*Istante* intende fruire del beneficio in argomento optando per l'applicazione diretta in busta paga, previa richiesta al datore di lavoro italiano che agisce in qualità di sostituto di imposta.

## 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 (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 decreto legge n. 34 del 2019, come modificato dall'articolo 13-*ter*, comma 1, del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124, convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157 "*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, e risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147*".

Per fruire del trattamento di cui all'articolo 16 del decreto internazionalizzazione, come modificato dal decreto crescita, è necessario, ai sensi del comma 1, che il lavoratore:

- a) trasferisca la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del TUIR;
- b) non sia stato 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.

In base al successivo comma 2, il cui contenuto è rimasto immutato rispetto alla versione dell'articolo 16 in vigore fino al 30 aprile 2019, sono destinatari del beneficio fiscale in esame, inoltre, i cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale che:

a) sono in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto "*continuativamente*" un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, ovvero

b) abbiano 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*.

L'agevolazione in esame è fruibile dai contribuenti per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui trasferiscono la residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, e per i quattro periodi di imposta successivi (*cf.* articolo 16, comma 3, decreto legislativo n. 147 del 2015).

Per accedere al regime speciale, il citato articolo 16 presuppone, inoltre, che il soggetto non sia stato residente in Italia per due periodi di imposta precedenti il rientro.

In relazione alle modifiche normative che hanno ridisegnato il perimetro di applicazione del suddetto regime agevolativo a partire dal periodo di imposta 2019, con particolare riferimento ai requisiti soggettivi ed oggettivi per accedere all'agevolazione, ai presupposti per accedere all'ulteriore quinquennio agevolabile, all'ambito temporale di applicazione della sopra richiamata disposizione, alle modifiche normative concernenti il requisito dell'iscrizione all'anagrafe degli Italiani residenti all'estero (c.d. AIRE) per fruire dell'agevolazione fiscale in esame sono stati forniti puntuali chiarimenti con circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020, cui si rinvia per una completa disamina degli aspetti di carattere generale della normativa in esame.

Con riferimento, in particolare, ai contribuenti che rientrano a seguito di distacco all'estero, la recente circolare n. 33/E (par. 7.1) precisa, tra l'altro, che non spetta il beneficio fiscale in esame nell'ipotesi di distacco all'estero con successivo rientro, in presenza del medesimo contratto e presso il medesimo datore di lavoro. Diversamente, nell'ipotesi in cui l'attività lavorativa svolta dall'impatriato costituisca una "nuova" attività lavorativa, in virtù della sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro, diverso

dal contratto in essere in Italia prima del distacco, e quindi l'impatriato assuma un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario, lo stesso potrà accedere al beneficio a decorrere dal periodo di imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia. Al riguardo, si precisa 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.

Con riferimento al caso di specie, così come chiarito con la risoluzione n. 72/E del 2018, l'autonomia dei rapporti contrattuali all'interno del gruppo societario non è di per sé ostativa alla fruizione del beneficio in esame.

Pertanto, si ritiene che l'*Istante*, laddove risulti soddisfare tutti i requisiti richiesti dalla disciplina *de qua*, non oggetto di esame in questa sede, possa applicare l'agevolazione fiscale di cui all'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 - come modificato dall'articolo 5 del d.l. n. 34 del 2019, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, e successive modificazioni e integrazioni - a decorrere dal 2022, periodo d'imposta in cui trasferirà la residenza fiscale in Italia, e per i successivi quattro periodi di imposta.

Ciò in considerazione del "nuovo" contratto di lavoro che verrà sottoscritto tra le stesse parti il cui rapporto di lavoro, iniziato il 30 novembre 1998, è cessato il 31 gennaio 2017.

Inoltre, all'atto del rientro in Italia concluderà il rapporto di lavoro instaurato con un contratto di diritto locale dal 1° febbraio 2017 con la società estera presso la quale era stato distaccato dal 2016.

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 n. 212 del 2000. 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.

**LA DIRETTRICE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**