

Risposta n. 186/2022

OGGETTO: Regime speciale per lavoratori impatriati. Art. 16 d.lgs. n. 147 del 2015. Dirigente di una società multinazionale che intende trasferire la propria residenza fiscale in Italia per svolgere in modalità remote working l'attività lavorativa a favore del proprio datore di lavoro estero.

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

QUESITO

L'*Istante* dichiara di essere cittadino australiano e italiano, iscritto all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) a decorrere dal 7 ottobre 2002 e attualmente residente nei Paesi Bassi nonché di essere Dirigente presso una società statunitense (di seguito "*Società*"), attualmente in distacco in Olanda. L'*Istante* precisa che:

- la *Società* è una multinazionale, con sede legale a New York e sedi operative in diversi Paesi, e che le mansioni svolte consistono nel coordinare progetti su scala globale e fornire supporto alle varie sedi operative della *Società*;

- quando ha iniziato la propria attività lavorativa con la *Società* era residente negli Stati Uniti e "*green card holder*" e che dal mese di novembre del 2019 si è trasferito nei Paesi Bassi; ha svolto le proprie mansioni presso la sede statunitense della *Società* fino al 31 ottobre 2019, sulla base del contratto di lavoro stipulato nel mese di dicembre 2018 e che il 28 ottobre 2019 è stato distaccato presso la società

della multinazionale operante nei Paesi Bassi, in base ad un contratto di distacco, a seguito del quale ha ivi trasferito la propria residenza, dove tuttora vive e svolge la propria attività lavorativa sempre a supporto delle operazioni globali della *Società*;

- per i periodi di imposta 2020 e 2021 è stato in distacco nei Paesi Bassi dove vive insieme al coniuge, aderendo al particolare regime fiscale olandese denominato " *30% - Regeling Kantoor Buitenland*", e che alla data di presentazione dell'istanza è ancora in distacco nei Paesi Bassi e residente nella città di Amsterdam. L'*Istante* rappresenta che, a seguito dell'evoluzione della situazione pandemica globale e della possibilità per i lavoratori delle grandi imprese multinazionali di poter svolgere le proprie mansioni a distanza, la *Società* gli ha offerto la possibilità di svolgere la propria attività lavorativa in modalità *remote working* e che alla luce di tale possibilità intende trasferire la propria residenza fiscale in Italia entro il mese di giugno 2022, svolgere in tale Paese la propria attività lavorativa a decorrere dal periodo di imposta 2022 e mantenere la propria residenza fiscale in Italia per almeno due periodi di imposta.

Fa presente, inoltre, che, a seguito del prospettato trasferimento in Italia, le attività lavorative rimarranno le medesime e che, quindi, anche dall'Italia continuerà a svolgere la propria attività lavorativa (in modalità *remote working*) a favore del proprio datore di lavoro estero e delle operazioni globali della *Società*.

L'*Istante* precisa, infine, di essere coniugato e che intende acquistare un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia.

Ciò posto, l'*Istante* chiede se, a decorrere dall'anno 2022, possa beneficiare dell'abbattimento forfetario della base imponibile del reddito di lavoro dipendente prodotto in Italia, in presenza dei requisiti per l'accesso al regime di tassazione previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, come modificato dall'articolo 5 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, in vigore dal 1 maggio 2019 e convertito con modificazioni apportate dalla L. 28 giugno 2019.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di poter beneficiare delle agevolazioni per i lavoratori impatriati, disposte dall'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 - nella versione risultante dalle modifiche inserite dal decreto legge 30 aprile 2019 n. 34, convertito con modificazioni dalla legge 29 giugno 2019 n. 58 - applicando la tassazione agevolata pari al 30 per cento del reddito di lavoro prodotto in Italia a decorrere dall'anno d'imposta 2022 e per i quattro periodi d'imposta successivi con possibilità di eventuale ulteriore estensione di 5 periodi d'imposta, in quanto ravvisa di soddisfare i presupposti di accesso richiesti dalla norma.

Al riguardo ritiene che non può essere considerata preclusiva la circostanza che lo stesso sia stato dapprima assunto da una società statunitense e, successivamente, assegnato tramite un distacco presso la sede olandese della medesima società, né la circostanza che trasferisca la propria residenza fiscale in Italia al fine di ivi svolgere le medesime funzioni globali a favore della *Società* in modalità *remote working*.

L'*Istante*, pertanto, in relazione al reddito di lavoro prodotto in Italia, intende fruire della percentuale di riduzione del 70 per cento per le annualità 2022, 2023, 2024, 2025, 2026, a seguito del trasferimento della propria residenza in Italia e, in caso di acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, della percentuale di riduzione al 50 per cento per gli ulteriori 5 periodi d'imposta, 2027, 2028, 2029, 2030, 2031, richiedendo il beneficio direttamente in sede dichiarativa in occasione della presentazione del Modello Unico a decorrere dal periodo di imposta 2022.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (cd. decreto Internazionalizzazione) ha introdotto il "regime speciale per lavoratori impatriati", destinato, ai sensi del comma 1 di tale articolo, al lavoratore che:

a) trasferisce la residenza nel territorio dello Stato, 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 (TUIR);

b) non è stato residente in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento e si impegna a risiedere in Italia per almeno 2 anni;

c) svolga l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

Al ricorrere delle predette condizioni, i redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30 per cento del loro ammontare.

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 del citato articolo 2 del TUIR, e per i quattro periodi di imposta successivi (cfr. articolo 16, comma 3, decreto legislativo n. 147 del 2015).

Con l'articolo 16, comma 3-*bis* del decreto legislativo n. 147 del 2015, come inserito dall'articolo 5, comma 1, lettera c), del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. decreto Crescita, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58), il legislatore ha introdotto un'estensione temporale del beneficio fiscale ad ulteriori cinque periodi di imposta, con tassazione nella misura del 50 per cento del reddito imponibile, in presenza di specifici requisiti quali, alternativamente:

- l'avere almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo;

oppure

- l'acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia direttamente da parte del lavoratore oppure da parte del coniuge, del convivente o dei figli, anche in comproprietà. Tale ultima ipotesi deve realizzarsi «*successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento*».

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 da rispettare, ai presupposti per accedere all'ulteriore quinquennio agevolabile, all'ambito temporale di applicazione della sopra richiamata disposizione ed alle modifiche normative concernenti il requisito dell'iscrizione all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) per fruire dell'incentivo fiscale in esame, sono stati forniti puntuali chiarimenti con la circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020 (cui si rinvia integralmente per eventuali ed ulteriori approfondimenti) che, a sua volta, per gli aspetti del regime agevolato non oggetto di modifica, rimanda a quanto precisato dalla precedente circolare n. 17/E del 23 maggio 2017.

Ciò posto, con riguardo alla fattispecie prospettata, si rappresenta quanto segue.

Al paragrafo 7.5 della citata circolare n. 33/E del 2020 viene precisato che l'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015, come modificato dall'articolo 5, comma 1, del decreto Crescita, non richiede che l'attività sia svolta per un'impresa operante sul territorio dello Stato; pertanto, possono accedere all'agevolazione i soggetti che vengono a svolgere in Italia attività di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero, o i cui committenti (in caso di lavoro autonomo o di impresa) siano stranieri (non residenti).

L'applicazione del regime agevolativo richiede, tra l'altro, che l'attività lavorativa sia prestata *«prevalentemente»* nel territorio italiano.

Con riferimento al suddetto requisito, 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 chiarito nella richiamata circolare n. 17/E 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.

Ciò non esclude, quindi, che l'accesso al regime speciale per i lavoratori impatriati sia ammesso anche per i lavoratori che trasferiscono la residenza fiscale in Italia per proseguire, in modalità da remoto, l'attività lavorativa resa a beneficio del proprio datore di lavoro estero in virtù di un preesistente contratto di lavoro dipendente, a nulla rilevando la circostanza che durante gli ultimi due periodi d'imposta antecedenti il trasferimento in Italia l'attività lavorativa sia stata svolta in distacco presso una sede estera diversa dalla sede principale e che, anche attraverso tale modalità, venga esercitato il proprio "ruolo apicale".

Sulla base della normativa e della prassi illustrate, laddove risultino soddisfatti tutti i requisiti richiesti dalla norma in esame, non oggetto di verifica in sede di interpello, si ritiene che l'*Istante* possa beneficiare dell'agevolazione fiscale di cui all'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo n. 147 del 2015 per i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia, in modalità "*remote working*", a decorrere dal periodo d'imposta 2022 nel quale trasferirà la residenza fiscale in Italia e per i successivi quattro periodi di imposta.

Qualora l'*Istante* dovesse acquisire in futuro anche gli ulteriori requisiti richiesti dalla norma (tra cui l'acquisto di una unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento medesimo), potrà, altresì, fruire dell'estensione temporale del beneficio fiscale in esame ad ulteriori cinque periodi di imposta, secondo quanto previsto dal comma 3-*bis* del citato articolo 16.

Da ultimo, con riferimento alle modalità di fruizione dell'agevolazione, la circolare n. 33/E del 2020, al paragrafo 6, chiarisce che per beneficiare del regime agevolativo in esame, il lavoratore deve presentare una richiesta scritta al datore di lavoro, il quale 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. Viene, inoltre, precisato che nelle ipotesi in cui il datore di lavoro "*non abbia potuto*" riconoscere l'agevolazione, il contribuente può fruirne, in presenza dei requisiti previsti dalla legge, direttamente nella dichiarazione dei redditi, indicando il reddito di lavoro dipendente già nella misura ridotta. Tale situazione si verifica, tra l'altro, nel caso in cui il datore di lavoro estero non assume la qualifica di sostituto d'imposta ai sensi dell'articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

Come precisato, al riguardo, nella circolare del Ministero delle Finanze 23 dicembre 1997, n. 326, paragrafo 3.1, tranne il caso di una stabile organizzazione o base fissa in Italia, gli enti e le società non residenti non assumono la qualifica di sostituto d'imposta e, pertanto, non sono tenuti ad applicare le ritenute sui corrispettivi erogati ai propri dipendenti in Italia. Le società non residenti, infatti, seppur ricomprese, sotto il profilo soggettivo, fra i soggetti indicati al primo comma del citato articolo 23 del decreto del Presidente della Repubblica n. 600 del 1973, in linea di principio, ne sono oggettivamente escluse in ragione della delimitazione territoriale della potestà tributaria dello Stato.

Ne consegue pertanto che, nell'ipotesi sopra descritta, l'*Istante* potrà fruire dell'agevolazione direttamente nella dichiarazione dei redditi, compilando la casella "*casi particolari*" del quadro C del modello 730 o RC del modello Redditi PF relativo ai redditi per lavoro dipendente e assimilati e indicando il reddito di lavoro dipendente nei righi corrispondenti già nella misura ridotta.

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 27 luglio 2000, n. 212.

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)