

Risposta n. 45

OGGETTO: Dipendente straniero assunto da società italiana e distaccato all'estero – Rientro in Italia con attribuzione di un nuovo ruolo - Applicabilità del regime speciale per lavoratori impatriati - Articolo 16, del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 – Interpello articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212

QUESITO

La società ALFA, società italiana con sede in, in qualità di sostituto d'imposta, chiede chiarimenti al fine di potere riconoscere il beneficio fiscale previsto dall'articolo 16, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, ad un dipendente di cui espone il caso.

CASO: TIZIO

TIZIO, cittadino straniero, entrato nel gruppo aziendale nel 1993, ha svolto all'estero diversi incarichi alle dipendenze di diverse società del gruppo sin dal 1994.

Nel 2015 è stato assunto in Italia da ALFA, con inquadramento professionale di Dirigente e, nel corso del 2015, è stato distaccato all'estero presso BETA.

La sua assunzione in Italia da parte di ALFA era espressamente finalizzata al distacco all'estero, infatti la lettera di assunzione prevedeva che il posto di lavoro sarebbe stata una città europea, per un periodo iniziale di almeno sei mesi. Difatti, dopo un breve periodo di svolgimento dell'attività lavorativa in Italia, intervallato da trasferte all'estero, TIZIO è stato distaccato all'estero con lettera del, che lo ha assegnato dal alla su citata BETA.

TIZIO, pur avendo stipulato un contratto di lavoro con una società italiana, ha mantenuto all'estero il centro dei suoi interessi e non si è iscritto all'anagrafe della popolazione residente, qualificandosi, quindi, quale soggetto fiscalmente non residente in Italia.

A seguito di una recente riorganizzazione aziendale del gruppo aziendale, ALFA ha proposto a TIZIO di ricoprire una nuova posizione organizzativa in Italia. L'offerta formulata il è stata quella di essere designato, nell'inquadramento professionale di Dirigente, quale Group Chief, a diretto riporto dell'amministratore delegato del gruppo aziendale, oltre ad essere componente del Group Management di ALFA.

Il dipendente ha accettato l'incarico di portata superiore in termini di competenze, responsabilità e condizioni economiche, rispetto al precedente per il quale era stato assunto nel 2015, e pertanto dal 2018 si è trasferito a lavorare in Italia ed ha acquisito, la residenza fiscale italiana provvedendo all'iscrizione all'anagrafe del Comune di

Come appare chiaro dal contratto integrativo del il trasferimento in Italia del dipendente non è dipeso dal rispetto delle condizioni contrattuali del distacco in essere, ma è frutto di una nuova negoziazione di ruolo.

ALFA fa presente che l'articolo 16, del D.Lgs. n. 147 del 2015, e il decreto ministeriale 26 maggio 2016 (cd. decreto attuativo) prevedono che i soggetti che dall'estero trasferiscono la residenza fiscale in Italia per intraprendere un'attività lavorativa possono, al verificarsi delle condizioni richieste, fare concorrere alla

formazione del reddito complessivo il cinquanta per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia, dal periodo di imposta in cui trasferiscono la residenza fiscale nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2, del TUIR, e per i quattro successivi.

Le condizioni che devono verificarsi per i manager, come il caso prospettato, sono (ai sensi dell'art. 16, comma 1, del D.Lgs. n. 147 del 2015 e dell'art. 1, comma 1, del DM 26 giugno 2016):

- a) i lavoratori non devono essere residenti in Italia nei cinque periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a permanere in Italia per almeno due anni;
- b) l'attività lavorativa deve essere svolta 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) l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco di ciascun periodo d'imposta;
- d) i lavoratori svolgono funzioni direttive e/o sono in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti nei decreti legislativi 28 giugno 2012, n. 108, e 9 novembre 2007, n. 206.

ALFA, considerato che TIZIO soddisfa i suddetti requisiti, ritiene che permanga incertezza circa l'interpretazione dell'articolo 16, del D.Lgs. n. 147 del 2015, con riguardo alla limitazione posta nella circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, Parte II, paragrafo 3.1, secondo cui *“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 in Italia, 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”.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

ALFA ritiene che nello specifico caso esposto, il rientro in Italia del dipendente non si ponga in sostanziale continuità con la precedente posizione lavorativa anche nella considerazione che la finalità dell’assunzione è sempre stata quella del distacco all’estero. Inoltre, l’attività lavorativa svolta in Italia prima del distacco all’estero è stata limitata alla tempistica strettamente organizzativa richiesta per il nuovo ruolo, non consentendo un consolidamento dell’attività lavorativa in Italia tale da presentare una potenziale continuità con il ruolo svolto di fatto all’estero.

Occorre, inoltre, considerare che l’assunzione in Italia di un cittadino straniero, per svolgere un ruolo all’estero, è dovuta al fatto che la capogruppo è una società italiana. Pertanto, più che del rientro in Italia di un soggetto distaccato all’estero, si tratta dell’ingresso nello Stato di un dipendente che dopo avere svolto la propria attività lavorativa all’estero viene assunto direttamente in Italia.

Ciò nella considerazione non tanto dell’aspetto formale della stipula di un contratto di lavoro italiano, ma di quello sostanziale che è legato:

- alla nazionalità estera del dipendente ed al mantenimento degli interessi vitali ed economici, fino al 2018, fuori del territorio italiano;
- alle finalità dell’assunzione avvenuta in Italia nel 2015, ossia quella del distacco all’estero;
- al limite temporale di presenza fisica in Italia del dipendente; di fatto il dipendente ha da sempre vissuto e svolto la sua attività lavorativa all’estero;

- al rientro in Italia per ricoprire un ruolo nuovo, mai ricoperto prima, e che non presenta alcun legame o riferimento all'attività lavorativa svolta durante il distacco all'estero;
- alla scelta di ALFA di offrirgli l'attuale ruolo per le sue competenze specifiche maturate nelle esperienze lavorative all'estero.

Con il decreto legislativo recante misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, appare chiara la volontà del legislatore, oltre a contenere l'esodo della forza lavoro italiana verso l'estero, di attrarre forza lavoro qualificata nel nostro Paese attraverso una particolare agevolazione volta a ridurre la pressione fiscale per coloro che vengono a lavorare in Italia.

Per le esposte motivazioni, ALFA ritiene che al caso evidenziato del proprio dipendente possa applicarsi l'agevolazione fiscale di cui all'art. 16, del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147.

Infatti, sarebbe discriminante nei confronti dei dipendenti di società italiane, *“che, grazie alla loro esperienza all'estero, favoriscono lo sviluppo economico, culturale e tecnologico del Paese”*, al pari dei loro colleghi dipendenti di società estere, che, come loro, *“già svolgono un'attività lavorativa nel territorio dello Stato, ad esempio, perché già distaccati in Italia da un'altra società del Gruppo, senza essere tuttavia iscritti all'anagrafe della popolazione residente e senza avere trasferito in Italia la dimora abituale o il centro prevalente dei propri interessi personali, possono accedere al beneficio a partire dal periodo d'imposta in cui hanno iniziato in Italia lo svolgimento dell'attività lavorativa.”*, laddove si decidesse di applicare l'interpretazione, data dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, di escludere dal beneficio i soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero dando per scontato che il loro rientro avvenga esclusivamente in esecuzione delle clausole del preesistente contratto di lavoro.

Tale interpretazione risulterebbe pregiudizievole anche nei casi di dipendenti che svolgono l'attività lavorativa all'estero da numerosi anni e, al loro rientro in Italia, si vedessero vietare il diritto all'agevolazione solo per un ipotetico presupposto di elusione.

Inoltre, sembrerebbe una visione unilaterale dell'istituto del distacco, non solo perché si tende a dare valenza contrattuale diversa ai distacchi in entrata (dipendenti *inbound*) rispetto ai distacchi in uscita (dipendenti *outbound*), ma perché si sottovaluta la vera ratio della norma che è quella di dare, per mezzo delle agevolazioni fiscali, nuovi input alla qualità della nostra forza lavoro.

ALFA osserva, altresì, che, da un lato, la globalizzazione dell'economia, le nuove tecnologie dell'informazione, l'internazionalizzazione delle imprese, la crisi economica sono fattori che, per ragioni differenti, hanno determinato l'incremento della mobilità internazionale dei lavoratori e, soprattutto, sempre di più, influenzato le scelte di localizzazione delle attività imprenditoriali, dall'altro, l'attuale contesto economico e la conseguente necessità delle imprese di internazionalizzare la propria attività comportano la possibilità che un lavoratore svolga, in tutto o in parte, la propria prestazione anche all'estero. Il suindicato contesto richiede al management aziendale il trasferimento dei dipendenti all'estero sia in funzione del soddisfacimento dei diversi servizi di cui necessitano le società del gruppo aziendale, sia al fine di potere specializzare i propri manager.

In questo scenario, quindi, la conclusione della citata circolare, e di conseguenza la sua applicazione, sembrerebbe più vincolata ad una realtà arcaica legata al contratto e alla tutela del rapporto di lavoro dipendente piuttosto che alla realtà in cui manager e competenze di determinato livello si muovono e trovano il loro mercato.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 16, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, ha introdotto il “regime speciale per i lavoratori impatriati” al fine di incentivare il trasferimento in Italia di lavoratori con alte qualificazioni e specializzazioni e favorire lo sviluppo tecnologico, scientifico e culturale del nostro paese. Verificandosi le condizioni richieste dalla norma, la disposizione prevede che i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50 per cento. Trattasi di un'agevolazione temporanea, applicabile per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2, del TUIR, e per i quattro periodi di imposta successivi.

Il detto art. 16 non disciplina esplicitamente la posizione del soggetto distaccato all'estero che rientri in Italia; ciò a differenza di quanto previsto dall'art. 3, comma 4, della legge n. 238 del 2010, concernente il regime di favore per i c.d. “controesodati”, la quale escludeva espressamente dal beneficio ogni forma di distacco.

L'Agenzia delle entrate, tuttavia, con circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, Parte II, ha precisato i requisiti e le modalità di accesso al regime di favore previsto dalla norma in esame, chiarendo, altresì, che i soggetti che rientrano in Italia dopo essere stati in distacco all'estero non possono fruire del beneficio di cui al citato art. 16 in considerazione della situazione di continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia.

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.

In tali ipotesi, in presenza di tutti gli elementi richiesti dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015, la scrivente ritiene che le peculiari condizioni di rientro dall'estero dei dipendenti, rispondendo alla *ratio* della norma, non precludano ai lavoratori in posizione di distacco l'accesso al beneficio previsto dal citato art. 16.

Per quanto interessa il caso specifico esposto da ALFA, al ricorrere delle circostanze dalla stessa evidenziate ed al verificarsi in capo al dipendente di tutti i requisiti di cui all'art. 16, comma 1, del D.Lgs. n. 147 del 2015, non oggetto di controllo in questa sede, la scrivente, considerato che il trasferimento in Italia di TIZIO è da attribuire ad un nuovo ruolo di portata superiore rispetto al precedente grazie alle specifiche competenze maturate nelle esperienze lavorative all'estero, ritiene che egli possa essere ammesso a fruire dell'agevolazione in argomento.

IL DIRETTORE CENTRALE

Firmato digitalmente