Roma 18/02/2022

PROT. N. 17/DV/nm

Ai Presidenti AIC Convenzionate

Alle Società di Servizi Convenzionate

Ai Professionisti Convenzionati

e p.c. Agli Incaricati CAF

Circolare n. 17/2022 **LORO SEDI**

Oggetto: Regime rimpatriati con Smart Working

Carissimi,

Con la risposta a interpello n. 3 e con la successiva n. 55 del 2022, l'Agenzia delle Entrate riconosce l'agevolazione fiscale e il regime impatriati anche ai lavoratori che facciano ritorno o intendano trasferirsi in Italia e che, allo stesso tempo, continuino a lavorare alle dipendenze del precedente datore di lavoro estero in modalità smartworking. In pratica, viene definitivamente accreditata la possibilità di ricomprendere il lavoro agile nella fattispecie propria della disciplina dei lavoratori impatriati. Alla luce della recente evoluzione delle modalità di lavoro da remoto, c'è da attendersi che l'orientamento determini un largo accesso al regime di favore?

L'Agenzia delle Entrate si è recentemente espressa sulla compatibilità dell'agevolazione dei lavoratori **impatriati** di cui al D.lgs. n. 147/2015 con il **lavoro** svolto **da remoto** in **Italia** per un datore di lavoro svizzero; la risposta a interpello n. 3 del 7 gennaio 2022 riguarda il caso di una cittadina italiana tornata nel nostro paese il 6 settembre 2021 e proveniente dalla **Svizzera**, dove ha risieduto e lavorato negli ultimi anni, così come attestato dall'iscrizione all'AIRE a partire dal 2015. A fronte della richiesta da parte datore di lavoro estero di coordinarsi con alcune strutture collocate nel territorio italiano, alla lavoratrice è stata accordata la possibilità di lavorare a distanza dall'Italia, ma a patto di essere in presenza in Svizzera per cinque giorni al mese.
In realtà il quesito principale dell'istanza mira a sciogliere i **dubbi** del contribuente circa l'applicazione del **regime di favore** in oggetto a partire dal 2021, ma passaggio ben più interessante è quello che concerne la **questione** del **lavoro da remoto**, questo perché la prassi dell'Agenzia delle entrate, e in particolare la circolare n. 33/E/2020, ha fin qui considerato la possibilità solo in termini generici e senza mai fare menzione a tale modalità di svolgimento dell'attività lavorativa.
È questo il profilo su cui il presente contributo intende concentrarsi, si preferisce sorvolare su quella che è la vera propria domanda posta dalla contribuente, suscettibile di coinvolgere un aspetto della disciplina impatriati particolarmente chiaro e che risulterebbe di conseguenza poco utile approfondire qui, poiché sufficientemente trattato altrove.

Gli aspetti normativi e di prassi coinvolti dal tema

L'articolo 16, comma 1, del D.Lgs. n. 147/2015, ai fini del **bonus fiscale**, prende in considerazione: "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" (ai sensi dell'art. 2 del TUIR).
Con riferimento alla definizione di "redditi prodotti in Italia" l'Amministrazione finanziaria, nella **circolare n. 17/E/2017** (Parte II, par. 4.1), ha chiarito che per l'**individuazione** degli stessi occorre rinviare al **criterio di collegamento** con il territorio dello Stato sancito dall'art. 23, comma 1, lett. c), del TUIR (Norma sull'applicazione delle imposte ai non residenti), il quale **ritiene prodotti in Italia** i redditi di lavoro dipendente derivanti da prestazioni svolte nel territorio nazionale, anche se remunerate da un soggetto estero.
L'Agenzia delle entrate conclude il suo ragionamento affermando che, in linea generale, l'agevolazione **non spetta** per i redditi derivanti da attività di lavoro prestata **fuori** dai **confini dello Stato.**
Tale impostazione si pone in linea con quanto detto, sempre in tema di redditi di lavoro dipendente, nel modello di Convenzione contro le doppie imposizioni redatto in sede OCSE (ripreso dalla totalità delle Convezioni bilaterali contro le doppie imposizioni siglate dall'Italia con gli altri Paese, compresa quella con la Svizzera), secondo cui "I salari, gli stipendi e le altre remunerazioni analoghe che un residente di uno stato riceve in corrispettivo di un'attività dipendente sono imponibili soltanto in detto stato, a meno che tale attività non venga svolta nell'altro stato. Se l'attività è quivi svolta, le remunerazioni percepite a tal titolo sono imponibili in questo altro stato".
Il comma 1 dell'art 16 dispone, poi, il **concorso dei redditi** di cui sopra nella misura del 30% del loro ammontare a fronte di una serie di circostanze, ossia:
- la residenza al di fuori dell'Italia nei due anni precedenti il trasferimento e l'impegno a rimanere nel territorio dello Stato per un periodo almeno equivalente (pena la decadenza);
- lo svolgimento dell'attività di lavoro prevalentemente nel territorio italiano.
Relativamente a quest'ultima condizione, la prassi tributaria (circ. n. 17/E del 2017, Parte II, par. 3.3) ha precisato che "Secondo quanto previsto dal decreto attuativo del 26/05/2016 del Min. Economia e Finanze (articolo 1, lettera c), tale requisito deve essere verificato in relazione a ciascun periodo d'imposta e risulta soddisfatto se l'attività lavorativa è **prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno**. In caso di successivi rapporti di lavoro, il requisito della prevalenza deve essere verificato tenendo conto della attività lavorativa svolta nell'intero periodo di imposta. 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".
Ne segue, dunque, che i **cinque giorni di lavoro in presenza** dell'istante **non costituiscono** un **problema** a fini dell'**accesso al regime in esame.**
La versione dell'art. 16 che precede le modifiche del D.L. n. 34/2019, tra i requisiti per poter accedere al regime agevolato, richiedeva inizialmente di "svolgere l'attività lavorativa presso un'impresa residente nel territorio dello stato italiano in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con una società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa".
Il **requisito** in questione **è stato espunto** in seguito alla novella dell'art. 5, D.L. n. 34/2019, con l'idea di aprire evidentemente all'applicabilità del regime agevolato anche ai soggetti che, pur trasferendo la residenza nel nostro paese, continuino a lavorare con imprese estere.
Confermano quest'idea i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate nel paragrafo 7.5 della circolare n. 33/E/2020, nel cui ambito si afferma, per l'appunto, "che, in presenza di tutti i requisiti richiesti dalla norma agevolativa, 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)".
Come ulteriore precisazione, la risposta a interpello in esame, dopo aver ripercorso i passaggi normativi e di prassi appena esposti, sancisce il riconoscimento del regime impatriati a quei lavoratori che, alle condizioni viste, trasferiscano la residenza e prestino la propria attività di lavoro **prevalentemente** nel

territorio dello Stato, **alle dipendenze** di datori di lavoro **stranieri privi di sedi** o **stabili organizzazioni in Italia**, attraverso le possibilità di lavoro a distanza offerte dalla moderna tecnologia (c.d. ***smartworking***).
In pratica, viene definitivamente accreditata la **possibilità** di **ricomprendere** il **lavoro da remoto** nella fattispecie propria della disciplina; tale posizione, inoltre, è stata recentemente ribadita dall'Agenzia delle Entrate nella risposta n. 55/E del 31 gennaio 2022.
A tal riguardo per "**luogo di prestazione**" dell'attività lavorativa, nella ipotesi di svolgimento della prestazione in smartworking, bisogna avere riguardo al luogo dove il lavoratore è **fisicamente presente** quando esercita le attività per cui è remunerato.
Si tratta di una soluzione indubbiamente idonea a rafforzare la ratio di attrazione nel nostro Paese di professionalità di alto profilo e che con molta probabilità avrà **importanti effetti** sul numero di **futuri fruitori** dell'agevolazione.

La Direzione Nazionale resta a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.