

Roma, 02/05/2022

PROT. N. 42/DV/nm

Ai Presidenti AIC Convenzionate

Alle Società di Servizi Convenzionate

Ai Professionisti Convenzionati

e p.c. Agli Incaricati CAF

Circolare n. 42/2022

LORO SEDI

Oggetto: Regime rimpatriati – modalità di fruizione per smartworkers dipendenti di datori di lavoro non residenti

Carissimi,

L'Amministrazione finanziaria, con la risposta a interpello n. 186 del 2022, ha ribadito la possibilità di accesso al regime fiscale speciale per i soggetti impatriati anche in caso di remote working alle dipendenze di una società estera senza stabile organizzazione nel nostro Paese. L'Agenzia delle Entrate ha confermato le considerazioni e le argomentazioni fornite con le risposte nn. 3 e 55, rispettivamente, del 7 e del 31 gennaio 2022. In questa occasione sono stati forniti, inoltre, alcuni importanti chiarimenti in tema di modalità di fruizione dell'agevolazione in oggetto.

Con la risposta a interpello n. 186 dell'8 aprile 2022, l'Agenzia delle Entrate torna nuovamente a esprimersi sulla questione dell'accesso all'agevolazione impatriati da parte di chi intende **trasferirsi in Italia** lavorando a distanza per un datore di lavoro senza base o stabile organizzazione sul territorio nazionale.

Interpello: oggetto del quesito

L'istanza riguarda un cittadino italiano e australiano trasferitosi negli Stati Uniti a partire dal 2002 e poi distaccato nel 2019 dalla società americana, per cui tutt'ora lavora, presso una sua sede in Olanda. Tutti gli anni di residenza all'estero sono regolarmente comprovati dall'**iscrizione all'AIRE**. A fronte di quanto sperimentato in tempo di pandemia globale, il datore di lavoro ha concesso all'istante la possibilità di lavorare per gran parte del tempo in modalità smartworking; di qui l'intenzione dello stesso di trasferirsi in Italia da giugno 2022 e di usufruire per lo stesso anno di imposta e i 4 anni successivi del regime fiscale di favore previsto dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 (decreto Internazionalizzazione), così come modificato dal decreto Crescita.

Applicabilità dell'agevolazione nell'ipotesi di remote working per datore straniero

Il provvedimento di prassi in esame riconferma quanto già detto dall'Amministrazione finanziaria nelle precedenti risposte nn. 3 e 55 del 2022 e riprende in buona sostanza gli stessi passaggi ivi esposti.

L'art. 16, comma 1, del D.Lgs. n. 147/2015, riguarda "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). L’Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 17/E/2017 (Parte II, par. 4.1.), ha chiarito che per l’individuazione dei “redditi prodotti in Italia” occorre ricorrere 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 soggetti non residenti), il quale ritiene, per l’appunto, prodotti in Italia i redditi di lavoro dipendente derivanti da prestazioni svolte nel territorio nazionale, **anche se remunerate da un soggetto estero**. Al riguardo, si conferma l’impostazione del modello di Convenzione contro le doppie imposizioni redatto in sede OCSE, 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”.

Nel par. 7.5 della circolare n. 33/E/2020 si afferma che, in presenza di tutti i requisiti richiesti dalla norma, “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)”.

La disciplina impatriati richiede in particolare che l’**attività lavorativa sia svolta prevalentemente nel territorio italiano**.

Al riguardo, 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 (art. 1, lett. 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”. A tal riguardo, sempre in base alla circ. n. 17/E del 2017, Parte II, par. 3.3: “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”.

Per “luogo di prestazione” dell’attività lavorativa, nella ipotesi di svolgimento della prestazione da remoto, bisogna guardare al **luogo dove il lavoratore è fisicamente presente** quando esercita le attività per cui è remunerato.

Viene confermato, allo stesso modo delle precedenti risposte nn. 3 e 55 del 2022, il riconoscimento del beneficio impatriati a quei contribuenti che, nel rispetto delle condizioni richieste e in previsione di sfruttare le possibilità di lavoro a distanza offerte dalla moderna tecnologia, trasferiscano la residenza e prestino la propria attività di lavoro prevalentemente nel territorio dello Stato e alle dipendenze di datori di lavoro stranieri privi di stabile organizzazione in Italia.

Datore non residente, distacco del lavoratore presso una sede estera e successivo trasferimento in Italia

Risultano interessanti alcune **note aggiuntive** non esplicitate negli altri due provvedimenti di prassi di inizio anno sopra citati. Si tratta, per la verità, di conclusioni facilmente intuibili, ma sulle quali merita soffermarsi. L’accesso al **beneficio fiscale**, precisa l’Agenzia dell’Entrate, è garantito **anche ai lavoratori** che abbiano **già in essere un rapporto di lavoro con un’azienda non residente** e deve considerarsi irrilevante la circostanza che “durante gli ultimi due periodi di 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”. Si è più volte ripetuto, d’altra parte, come la *ratio* propria del regime impatriati sia quella di attrarre nel nostro Paese professionalità di qualsiasi livello; nel caso di specie, pur senza cambi di mansioni, la continuità è con la precedente posizione negli Stati Uniti, pertanto, il trasferimento in Italia non risulta una naturale conseguenza della fine di un precedente periodo di distacco ed è realmente favorito dalla prospettiva di lavorare nel nostro Paese e beneficiare del regime fiscale di cui al decreto Internazionalizzazione.

La Direzione Nazionale resta a disposizione per ogni ulteriore chiarimento