

Risposta n. 3/2022

OGGETTO: Prestazione lavorativa alle dipendenze di un datore di lavoro svizzero parzialmente svolta in Italia in telelavoro - Fruizione del regime speciale per lavoratori impatriati - Articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147

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

QUESITO

L'*Istante* dichiara di essere cittadina italiana, residente in Italia dal 6 settembre 2021, proveniente dalla Svizzera, dove è stata precedentemente residente con iscrizione AIRE del 2015.

La Contribuente rappresenta che dal suo rientro in Italia sta lavorando con telelavoro dalla sua abitazione e che sarà presente fisicamente in Svizzera solamente cinque giorni al mese. Al riguardo, l'*Istante* chiarisce che la scelta di tornare a vivere in Italia è stata dettata dalle nuove esigenze del datore di lavoro svizzero, che le ha assegnato come nuova mansione quella di coordinarsi con alcune strutture ubicate sul territorio italiano.

Ciò posto, in considerazione della particolare modalità di svolgimento del suo lavoro, l'*Istante* chiede se possa accedere al regime speciale per i lavoratori impatriati previsto dall'articolo 16 del d.lgs. 14 settembre 2015, n. 147, e, in tal caso, quale sia la

decorrenza di tale regime.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di poter beneficiare del regime speciale per lavoratori impatriati, in quanto:

- non è stata fiscalmente residente in Italia per i due periodi di imposta precedenti;

- l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano.

A tal riguardo, la Contribuente evidenzia che la Convenzione tra la Repubblica Italiana e la Confederazione Svizzera per evitare le doppie imposizioni prevede, all'articolo 4 che *«La persona fisica che ha trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro Stato contraente cessa di essere assoggettata nel primo Stato contraente alle imposte per le quali il domicilio è determinante non appena trascorso il giorno del trasferimento del domicilio. L'assoggettamento alle imposte per le quali il domicilio è determinante inizia nell'altro Stato a decorrere dalla stessa data»*.

La Contribuente ritiene, quindi, di doversi ritenere fiscalmente residente in Italia a partire dal 6 settembre 2021 e non dall'anno di imposta 2022, altrimenti per il periodo 6/9/21-31/12/21 non avrebbe alcuna residenza fiscale.

Ad avviso dell'*Istante* il 2021 sarà il primo anno di decorrenza del regime speciale per i lavoratori impatriati, in quanto potrà fruire di tale regime anche per i redditi conseguiti nel periodo 6/9/21-31/12/21, tenuto conto che per la maggior parte di tale periodo fiscale la sua attività lavorativa è prestata in Italia e già per tale periodo è fiscalmente residente in Italia.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (c.d. decreto internazionalizzazione) 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 (c.d. decreto crescita, 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 la circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020, cui si rinvia per una completa disamina degli aspetti di carattere generale della normativa in esame.

Al paragrafo 7.5 di tale documento di prassi viene precisato che il citato articolo 16, come modificato dall'articolo 5, comma 1, del decreto legge n. 34 del 2019, 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 precisato nella 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.

Con riguardo alla decorrenza per l'*Istante* dell'agevolazione in commento si rappresenta quanto segue.

Come già illustrato, per l'accesso al regime speciale per i lavoratori impatriati è richiesto che il soggetto non sia stato residente in Italia per due periodi di imposta precedenti il rientro e che trasferiscano la residenza fiscale in Italia e si impegnino a permanervi per almeno due anni a pena di decadenza dall'agevolazione.

Al riguardo, si evidenzia che ai sensi del citato articolo 2 del TUIR, sono residenti in Italia le persone fisiche che, per almeno 183 giorni (o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Le condizioni appena indicate sono fra loro alternative; pertanto, la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia.

In relazione, al periodo d'imposta a partire dal quale trova applicazione il regime di cui all'articolo 16, si osserva che non assume rilevanza nel caso in esame la disposizione volta a dirimere conflitti di doppia residenza e ripartire la potestà impositiva tra i due Stati contraenti, contenuta nell'articolo 4, paragrafo 4, della Convenzione contro le doppie imposizioni siglata tra Italia e Svizzera, ratificata con la

legge 23 dicembre 1978, n. 943, in base alla quale *«La persona fisica che ha trasferito definitivamente il suo domicilio da uno Stato contraente all'altro Stato contraente cessa di essere assoggettata nel primo Stato contraente alle imposte per le quali il domicilio è determinante non appena trascorso il giorno del trasferimento del domicilio. L'assoggettamento alle imposte per le quali il domicilio è determinante inizia nell'altro Stato a decorrere dalla stessa data»*.

Al fine dell'applicazione del regime speciale per i lavoratori impatriati, occorre, invece, riferirsi, ai sensi dell'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo n. 147 del 2015, unicamente alla normativa interna e, in particolare, alle disposizioni contenute nel citato articolo 2 del TUIR.

Pertanto, qualora l'*Istante* dimostri di avere avuto la residenza effettiva in Svizzera nel periodo precedente il trasferimento in Italia, questione di fatto che non può formare oggetto di valutazione in sede di interpello, e si sia trasferita il 6 settembre 2021, si potrà considerare fiscalmente residente nel territorio dello Stato, a partire dal 1° gennaio 2022.

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* potrà beneficiare dell'agevolazione fiscale di cui all'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo n. 147 del 2015 - come modificato dall'articolo 5 del decreto legge n. 34 del 2019, convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, e successive modificazioni e integrazioni - per i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2022, nel quale trasferisce la residenza fiscale in Italia, e per i successivi quattro periodi di imposta.

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)