

Regime degli impatriati anche per il personale distaccato

È applicabile al dipendente rientrato da un distacco all'estero, ad alcune condizioni, sebbene abbia lavorato presso la branch del datore italiano

/ **Marcello ASCENZI**

I datori di lavoro sono destinati a ricevere da un numero sempre maggiore di dipendenti richiesta di applicazione del **regime degli impatriati**, ossia della normativa di particolare favore rivolta ai soggetti che decidono di trasferire in Italia la residenza fiscale per svolgere attività di lavoro, la cui conseguenza pratica, per il sostituto di imposta, consiste nell'effettuare ritenute fiscali sull'imponibile ridotto di determinate percentuali.

Il numero di lavoratori ammessi al regime è **in crescita**, avendo il legislatore reso di recente più attraente il regime e facilitato l'accesso, riducendo le condizioni da rispettare per la sua applicazione. Il trattamento può essere fruito anche dal personale rientrato in Italia dopo un distacco all'estero, ma l'accesso in questo caso presenta criticità in relazione alle quali è opportuno fare alcune riflessioni.

Il trattamento agevolato trova fondamento nell'esigenza di **attrarre personale in Italia** e, quindi, bilanciare il flusso, particolarmente rilevante nel nostro Paese, del personale che espatria per motivi di lavoro con il flusso opposto dei lavoratori che stabiliscono la residenza in Italia per svolgere un'attività di lavoro, trovando incentivo nel favorevole trattamento fiscale.

Il regime, infatti, secondo quanto disposto dal primo comma dell'[art. 16](#) del DLgs. 147/2015, per un quinquennio dal trasferimento della residenza fiscale prorogabile di ulteriori 5 anni in presenza di alcuni requisiti, prevede che i redditi di lavoro dipendente concorrano alla formazione del reddito complessivo limitatamente al **30% del loro ammontare**, o del 10% in caso di trasferimento nelle Regioni del sud Italia, al valere delle seguenti condizioni: i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni; l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano.

La richiamata disposizione è stata modificata di recente e, come anticipato, i requisiti di accesso sono oggi **meno stringenti**, in particolare non viene richiesto al lavoratore di avere un certo livello di professionalità o di ricoprire un ruolo direttivo in Italia, quindi la norma, inizialmente introdotta per attrarre competenze e *know how*, oggi, è finalizzata ad attirare soggetti lavorativamente attivi, indipendentemente dal livello di professionalità o di ruolo ricoperto. Tale modifica rappresenta per l'analisi e l'interpretazione della disposi-

zione un cambiamento rilevante, essendo la *ratio legis* variata, mentre non subisce novazione il riferimento, che si evince dal testo normativo, al collegamento tra il trasferimento in Italia e l'inizio dell'attività lavorativa.

Venendo al caso del personale rientrato da un **distacco all'estero**, la posizione restrittiva inizialmente contenuta nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. [17/2017](#), che escludeva dal regime il dipendente distaccato all'estero, in quanto il suo rientro in Italia si poneva in sostanziale continuità con la precedente posizione di lavoro, è stata successivamente rielaborata dall'Agenzia (ris. n. [76/2018](#), risposte a interpello n. [492/2019](#) e n. [510/2019](#)) che ha ammesso la possibilità di valutare ipotesi in cui il rientro in Italia non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco, ma determinato da altri elementi funzionali alla *ratio* della norma, precisando che ciò si può verificare, ad esempio, qualora: il rientro in Italia non si ponga in continuità con la precedente posizione lavorativa ricoperta prima dell'espatrio, come nel caso in cui il dipendente distaccato dopo il rientro assuma un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario; i continui rinnovi del periodo di distacco generino un affievolimento dei legami con il territorio italiano e un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero.

In altri termini deve esistere un collegamento tra l'**attività lavorativa** da svolgere in Italia e il rientro del dipendente, ovviamente con un nesso causale diverso o aggiuntivo rispetto al mero termine del periodo di distacco.

Ulteriore complicazione è l'applicazione della disposizione nel caso del personale distaccato presso la *branch* estera del datore di lavoro, in quanto non parleremo di un vero e proprio distacco, ma di impiego presso la sede estera registrata come *branch* dello stesso soggetto giuridico. In tale situazione, a parere di chi scrive, il regime continuerebbe a **trovare applicazione** qualora il rientro non sia legato alla semplice scadenza del periodo di impiego all'estero, ma trovi ragione, per esempio, nella copertura di una nuova posizione lavorativa. La *ratio* della norma, infatti, vuole attirare soggetti lavorativamente attivi per occupare posizioni in Italia e che il loro trasferimento sia collegato all'inizio dell'attività lavorativa e non al mero termine di un servizio prestato all'estero.