

IMPOSTE SUL REDDITO

Precluso il regime degli impatriati in assenza di un nuovo contratto dopo il distacco

di **Francesca Benini**



L'Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale Lombardia, con la risposta ad istanza di interpello n. 904-2172/2022 (non pubblicata) del 23.11.2022, è tornata a fornire chiarimenti in merito alla possibilità o meno, per i **lavoratori che rientrano in Italia** dopo un periodo di **distacco all'estero**, di invocare l'applicazione del regime degli impatriati [ex articolo 16 D.Lgs. 147/2015](#).

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha fornito chiarimenti in merito al caso di un **contribuente che era stato distaccato dal proprio datore di lavoro** in diversi Stati esteri per quasi dieci anni, senza mai rientrare in Italia tra un periodo di distacco e l'altro.

L'**interpellante**, durante il periodo di distacco, aveva assunto **mansioni lavorative sempre più importanti** e si era effettivamente trasferito all'estero con la propria famiglia.

Al termine del **contratto di distacco**, a fronte dell'incremento di responsabilità, esperienze e competenze professionali maturate all'estero, il datore di lavoro aveva proposto all'interpellante di **rientrare in Italia per svolgere un'attività di lavoro del tutto nuova** rispetto a quella posta in essere prima dell'espatrio, con una “nuova” sede di lavoro, “nuovo” ruolo dirigenziale, “nuove” mansioni e “nuove” condizioni economiche.

A fronte del nuovo incarico, tuttavia, il datore di lavoro non aveva proceduto, per “esigenze di natura aziendale”, ad **effettuare una “nuova” assunzione** dell'interpellante.

Sulla base di quanto sopra, l'Agenzia delle Entrate, con la risposta a istanza di interpello oggetto di esame, ha ricordato che la [circolare 17/E/2017](#) aveva **precluso ai soggetti che rientrano in Italia dopo un periodo di distacco di fruire del regime degli impatriati**.

Tale posizione, tuttavia, era stata modificata con la [circolare 33/E/2020](#), secondo la quale **“non spetta il beneficio fiscale in esame nell'ipotesi di distacco all'estero con successivo rientro, in presenza del medesimo contratto e presso il medesimo datore di lavoro”**.

Nello specifico, la citata circolare aveva chiarito che **un lavoratore può accedere al regime degli impatriati** nell'ipotesi in cui, a seguito del suo rientro in Italia, lo stesso inizi a svolgere una **“nuova” attività lavorativa**, in virtù della sottoscrizione di un **nuovo contratto di lavoro**, diverso dal contratto in essere prima del distacco, e assuma un **ruolo aziendale differente** rispetto a quello originario.

Con la citata [circolare 33/E/2020](#), inoltre, era stato precisato che l'agevolazione non è applicabile nelle ipotesi in cui il soggetto, pur in presenza di un “nuovo” contratto per l'assunzione di un “nuovo” ruolo aziendale al momento dell'impatrio, **rientri in una situazione di “continuità”** con la precedente posizione lavorativa svolta nel territorio dello Stato prima dell'espatrio.

Ciò accade, secondo l'Agenzia delle Entrate, ad esempio, quando i **termini e le condizioni contrattuali, indipendentemente dal “nuovo” ruolo aziendale e dalla relativa retribuzione**, rimangono di fatto **immutati** al rientro presso il datore di lavoro in virtù di intese di varia natura, quali la sottoscrizione di clausole inserite nelle lettere di distacco ovvero negli accordi con cui viene conferito un nuovo incarico aziendale, dalle quali si evince che, sotto il profilo sostanziale, **continuano ad applicarsi le originarie condizioni contrattuali** in essere prima dell'espatrio.

Diversamente, la [circolare 33/E/2020](#), aveva chiarito che, laddove le condizioni oggettive del nuovo contratto (prestazione di lavoro, termine, retribuzione) richiedano un **nuovo rapporto obbligatorio in sostituzione di quello precedente**, con nuove e autonome situazioni giuridiche cui segua un mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione e del titolo del rapporto, il contribuente può accedere al beneficio fiscale degli impatriati.

Sulla base di quanto illustrato, l'Agenzia delle Entrate, con la risposta a istanza di interpello n. 904-2172/2022, ha ritenuto che nel caso di specie **non possa essere invocato il regime degli impatriati**.

In particolare, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, nell'ipotesi oggetto di esame, **non si sarebbe ravvisato l'indice di “discontinuità lavorativa”** indicato dalla [circolare 33/E/2020](#), tenuto conto che:

- l'istante **non ha sottoscritto alcun nuovo contratto** al momento del rientro in Italia;
- durante il periodo di assegnazione all'estero, la disciplina dettata dal C.C.N.L. è stata sostituita dalle clausole dell'accordo ed è stata, poi, **nuovamente applicata alla scadenza del contratto** “con il riconoscimento, da parte della Società, dell'anzianità relativa al periodo di servizio prestato all'estero”;
- il datore di lavoro italiano, durante il periodo di distacco, ha proceduto, con riguardo al

- trattamento di fine rapporto**, al relativo accantonamento sulla base della retribuzione che sarebbe spettata al contribuente ove avesse prestato servizio in Italia;
- il datore di lavoro italiano, in qualità di sostituto d'imposta, ha **versato le ritenute fiscali per lavoro dipendente calcolate sulla retribuzione convenzionale** applicabile ai sensi della L. 398/1987;
 - il datore di lavoro italiano ha provveduto al **trattamento previdenziale e assistenziale dell'istante secondo quanto previsto dalla legislazione italiana** per i lavoratori operanti all'estero;
 - in caso di **risoluzione** del contratto, il datore di lavoro avrebbe disposto l'automatico rientro in Italia del dipendente, con **assegnazione all'originaria sede di lavoro**.