

Risposta n. 53/2025

OGGETTO: Nuovo regime agevolativo per i lavoratori impatriati – Allungamento del periodo minimo di residenza all'estero – Ulteriore riduzione della base imponibile – Articolo 5, decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209

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

QUESITO

L'Istante dichiara:

- di essere cittadino italiano e di aver lavorato fino ad aprile 2019 in Italia presso una società ("Alfa") con la qualifica di *Managing Director*;
- di essersi trasferito a maggio del 2019 in un Paese estero (con iscrizione all'AIRE il 18 giugno dello stesso anno) in cui ha continuato a lavorare presso la sede estera della predetta società italiana da giugno 2019 al 30 giugno 2024;

- a partire da tale ultima data, *«ha interrotto il suo rapporto di lavoro con la Società estera, ed attualmente esercita da lavoratore autonomo, offrendo consulenza sempre nel Paese estero quale sale trader»;*

- che da gennaio 2025 *«vorrebbe lavorare presso la sede italiana della Società per cui aveva già prestato attività lavorativa nel Paese estero, usufruendo del regime ex art. 5, D.lgs n. 209/2024».*

Ciò premesso, l'Istante chiede:

- quale sia il periodo minimo di residenza all'estero, precedente al trasferimento, *«qualora il lavoratore abbia interrotto medio tempore il proprio rapporto di lavoro con il datore di lavoro estero e, quindi, non vi sia continuità tra il rapporto di lavoro svolto all'estero e quello successivamente svolto nel territorio dello Stato»;*

- se nell'ipotesi in cui entrambi i genitori *«siano intenzionati a richiedere la maggiore esenzione di cui al comma 4, lett. a), art.5, D.lgs n. 209/2024»* la riduzione possa essere applicata da tutti e due..

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che:

- il regime agevolativo sia applicabile dal periodo d'imposta 2025 in quanto *«il maggior periodo dei sette periodi d'imposta di residenza estera sia da applicarsi solo qualora tra il rapporto di lavoro estero e quello successivamente proseguito in Italia non vi sia soluzione di continuità, tale da far ritenere che l'attività lavorativa in Italia non sia altro che una mera prosecuzione di quella precedentemente svolta all'estero[...]la parola*

"prima" di cui all'art. 5, comma 1 lett.b) n. 2, deve essere intesa come arco temporale immediatamente precedente al rimpatrio in Italia e alla costituzione del rapporto presso la sede di lavoro in Italia»;

- che i genitori possano beneficiare della maggiore esenzione *«contemporaneamente...in considerazione del fatto che alcuna limitazione viene posta dal legislatore circa la possibilità per entrambi i genitori di beneficiare dell'unico figlio minore [...] un'interpretazione difforme porrebbe in una irragionevole condizione di disparità i coniugi».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 (recante *"Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale"*) ha introdotto il *"nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati"* (di seguito *"nuovo regime"*) che si applica in favore dei soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2024.

In particolare, il comma 1 del citato articolo 5 dispone che *«i redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato 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, entro il limite annuo di 600.000 euro concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:*

a) i lavoratori si impegnano a risiedere fiscalmente in Italia per un periodo di tempo corrispondente a quello di cui al comma 3, secondo periodo;

b) i lavoratori non sono stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento. Se il lavoratore presta l'attività lavorativa nel territorio dello Stato in favore dello stesso soggetto presso il quale è stato impiegato all'estero prima del trasferimento oppure in favore di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo, il requisito minimo di permanenza all'estero è di:

1. sei periodi d'imposta, se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo;

2. sette periodi d'imposta, se il lavoratore, prima del suo trasferimento all'estero, è stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo;

c) l'attività lavorativa è prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato;

d) i lavoratori sono in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dal decreto legislativo 28 giugno 2012, n. 108 e dal decreto legislativo 9 novembre 2007, n. 206».

In base al successivo comma 2 «si considerano appartenenti allo stesso gruppo i soggetti, tra i quali sussiste un rapporto di controllo diretto o indiretto ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile ovvero che, ai sensi della stessa norma, sono sottoposti al comune controllo diretto o indiretto da parte di un altro soggetto».

Il comma 4 del citato articolo 5 stabilisce che la base imponibile *«è ridotta al 40 per cento nei seguenti casi:*

a) il lavoratore si trasferisce in Italia con un figlio minore;

b) in caso di nascita di un figlio ovvero di adozione di un minore di età durante il periodo di fruizione del regime di cui al presente articolo. In tale caso il beneficio di cui al presente comma è fruito a partire dal periodo d'imposta in corso al momento della nascita o dell'adozione e per il tempo residuo di fruibilità dell'agevolazione...»

Il successivo comma 5 stabilisce che la riduzione al 40 per cento della base imponibile è subordinata alla condizione che *«durante il periodo di fruizione del regime da parte del lavoratore, il figlio minore di età, ovvero il minore adottato, sia residente nel territorio dello Stato».*

Al riguardo, si ritiene che la circostanza che, successivamente al rientro, i figli diventino maggiorenni non determina la perdita del maggiore beneficio fiscale fino al termine di detto periodo agevolato.

Il comma 6 prevede, infine, che ai fini della verifica del periodo minimo di residenza fiscale all'estero, in relazione ai periodi d'imposta precedenti al 2023, *«i cittadini italiani si considerano residenti all'estero se sono stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) ovvero hanno avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi».*

Con particolare riferimento al requisito di cui al citato articolo 5, comma 1, lettera b), la norma prevede che il nuovo regime può essere applicato, nel rispetto delle condizioni richieste, anche nell'ipotesi in cui il lavoratore si trasferisca in Italia per prestare l'attività lavorativa nel territorio dello Stato in favore del medesimo soggetto

(residente o non residente in Italia), presso il quale è stato impiegato all'estero prima del predetto trasferimento oppure in favore di un soggetto «*appartenente al suo stesso gruppo*» .

Nella predetta ipotesi in cui il lavoratore svolga in Italia l'attività lavorativa a favore dello stesso soggetto (datore/gruppo) per il quale lavorava all'estero, la norma prevede l'allungamento del periodo minimo di pregressa permanenza all'estero che, da tre, aumenta a sei o sette anni, a seconda che si tratti o meno del medesimo soggetto (datore/gruppo) presso cui era svolta l'attività lavorativa in Italia prima del trasferimento all'estero.

La norma non specifica la tipologia di rapporto contrattuale che deve intercorrere tra i soggetti; dunque, il periodo minimo di pregressa permanenza all'estero è aumentato a sei o sette anni in tutte le ipotesi in cui il contribuente (lavoratore dipendente, assimilato o lavoratore autonomo) al rientro in Italia presti l'attività lavorativa per il medesimo soggetto (datore/gruppo) per il quale ha lavorato all'estero. Pertanto, ad esempio, per il contribuente che al rientro in Italia intraprende un'attività professionale e rende le proprie prestazioni professionali anche nei confronti del suo precedente datore di lavoro estero, il periodo minimo di permanenza all'estero è di sei periodi d'imposta (ovvero di sette periodi d'imposta qualora sia stato impiegato in Italia, prima del trasferimento, per lo stesso datore di lavoro).

Ciò posto, si rileva che, nel caso in esame, *l'Istante* dichiara che, nell'anno precedente al trasferimento in Italia, ha svolto l'attività lavorativa per la medesima società per la quale sarà impiegato dopo il trasferimento in Italia.

Pertanto, in applicazione delle disposizioni e dei principi sopra illustrati, nel caso di specie, il periodo minimo di residenza all'estero, ai fini dell'applicazione del nuovo regime impatriati è di sette periodi di imposta in quanto c'è coincidenza tra il datore di lavoro (società/gruppo) per il quale è stato impiegato all'estero nel periodo d'imposta precedente il rientro in Italia e quello presso il quale inizierà a lavorare dopo il trasferimento in Italia, non rilevando, a tal fine, la circostanza che prima del rientro in Italia abbia interrotto il rapporto di lavoro dipendente con il suddetto datore di lavoro per svolgere un'attività di lavoro autonomo

Con riferimento al secondo quesito, si rileva che la riduzione al 40 per cento della base imponibile, prevista dal comma 4 del citato articolo 5 in presenza di un figlio minore, è subordinata, di fatto, ai sensi del successivo comma 5, alla condizione che *«durante il periodo di fruizione del regime da parte del lavoratore, il figlio minore di età, ovvero il minore adottato, sia residente nel territorio dello Stato»*.

Pertanto, in assenza di ulteriori limiti specifici riguardo la spettanza della riduzione ad uno solo dei genitori la stessa può essere applicata, nel rispetto di ogni altra condizione posta dalla norma, ad entrambi i genitori.

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.

Resta, dunque, impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**