

Risposta n. 263/2025

OGGETTO: Nuovo regime agevolativo per i lavoratori impatriati – Periodo minimo di residenza all'estero – Svolgimento contestuale di più attività – 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, cittadino italiano, dichiara che:

- si è trasferito all'estero dal 1° gennaio 2023 per svolgere un'attività di lavoro dipendente presso una società estera e che durante il periodo di residenza all'estero *«ha continuato a svolgere attività di collaborazione coordinata e continuativa per incarico di insegnamento»* presso una Università italiana (di seguito "*Università*"), lavorando sia da remoto che in Italia;

- intende trasferire la propria residenza fiscale in Italia nel 2026, per lavorare come dipendente presso una società non collegata né partecipata dalla società per cui aveva

lavorato all'estero ma ha intenzione di continuare la sua attività di collaborazione con l'*Università*;

- nei tre periodi d'imposta precedenti al trasferimento non è stato fiscalmente residente in Italia e si impegna a risiedere in Italia per un periodo di almeno quattro anni dalla data del rientro;

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

Con documentazione integrativa trasmessa il 30 agosto scorso, l'*Istante* ha precisato, tra l'altro, che:

- l'attività di collaborazione coordinata e continuativa con l'*Università* «è iniziata nell'anno accademico 2022 - 2023, quindi dal 01/11/2022 al 31/10/2023 al termine del quale il contratto si considera automaticamente risolto» e che per «l'anno accademico successivo, l'*Università* procede alla stipula di un nuovo contratto»;

- dal 1° novembre al 31 dicembre 2022 la collaborazione a favore dell'*Università* è stata svolta mentre era fiscalmente residente in Italia.

Ciò posto, l'*Istante* chiede se, al rientro in Italia, possa applicare il *nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati* di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, al reddito derivante dall'attività di lavoro prodotto alle dipendenze di una società non coincidente con la società per cui ha lavorato all'estero e che non appartiene allo stesso gruppo a nulla rilevando la circostanza che al rientro continuerà a lavorare anche per l'*Università*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene di poter applicare il *nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati* di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, a decorrere dal periodo di imposta 2026 e per le quattro annualità successive richiedendo al proprio sostituto d'imposta l'applicazione del beneficio.

A suo avviso, infatti, essendo stata fiscalmente residente all'estero per non più di tre periodi d'imposta precedenti al rimpatrio in Italia, sarà possibile applicare il regime agevolativo in questione esclusivamente ai redditi derivanti da contratti di lavoro stipulati con società diverse da quella per cui ha lavorato all'estero e che non appartengano allo stesso gruppo in quanto, in tal caso, risulta integrato il requisito del periodo minimo di permanenza all'estero previsto dalla disposizione agevolativa.

L'*Istante* ritiene, inoltre, di poter comunque proseguire la propria collaborazione coordinata e continuativa con l'*Università*, ma che i relativi redditi percepiti non possano fruire dell'agevolazione in esame, non essendo soddisfatto, in tal caso, il requisito dei sette periodi d'imposta di residenza fiscale all'estero.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 (in vigore dal 29 dicembre 2023), disciplina il "*nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati*" (di seguito "*nuovo regime*"), che si applica ai contribuenti che trasferiscono, dal periodo d'imposta 2024, 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 (TUIR).

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».

Con particolare riferimento al requisito di cui al citato articolo 5, comma 1, lett. b), la risposta ad istanza di interpello n. 53, pubblicata il 28 febbraio 2025 (cfr., in tal senso, anche le risposte n. 41 del 20 febbraio 2025 e n. 142 del 27 maggio 2025), ha chiarito che *«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 comporta che il "*nuovo regime*", a differenza di quello previgente disciplinato dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, si applica, in sostanza, anche nell'ipotesi in cui sia ravvisabile la "*continuità*" con una precedente posizione lavorativa assunta in Italia prima dell'espatrio, rilevando tale circostanza solo relativamente al requisito minimo di permanenza all'estero che è più ampio rispetto a quello ordinariamente previsto.

Ne consegue che, in applicazione dei principi sopra illustrati, l'*Istante*, che dichiara di essere stato residente all'estero nei tre periodi d'imposta precedenti al trasferimento in Italia, potrà fruire, nel rispetto delle ulteriori condizioni previste, del "*nuovo regime*" con esclusivo riferimento al reddito derivante dall'attività che intende svolgere alle dipendenze di una società per la quale non ha svolto attività lavorativa all'estero.

A tal fine, non rileva la circostanza che al rientro in Italia continuerà a svolgere anche l'attività di collaborazione coordinata e continuativa con l'*Università*. Resta fermo che l'*Istante* non potrà, invece, applicare al reddito derivante da tale ultima attività il

"*nuovo regime*", trattandosi di un'attività svolta per lo stesso datore di lavoro per cui aveva lavorato quando era residente all'estero e per il quale aveva lavorato in Italia prima dell'espatrio.

Si fa presente, in ogni caso, che esula dall'istituto dell'interpello, di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'accertamento dei requisiti necessari ai fini dell'accesso al regime agevolativo di cui trattasi nonché la sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale di un soggetto, atteso che tali verifiche implicano delle valutazioni di ordine fattuale.

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

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)