

## QUESITO

L'interpellante rappresenta che:

1. a decorrere dal 21/01/2022 ha trasferito la propria residenza anagrafica in Italia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, D.P.R. 22/12/1986, n. 917 ("TUIR");
2. dal periodo di imposta 2022 è stato qualificato come soggetto beneficiario del regime opzionale di imposizione sostitutiva per i nuovi residenti, di cui all'art. 24-bis del TUIR, a seguito della risposta ricevuta agli interpelli n. 956-1237/2023 e n. 956-1239/2023;
3. il trasferimento in Italia ha interessato l'intero nucleo familiare composto dello stesso istante, dalla moglie e dal figlio (...), nato il (...) a (...);
4. in data (...) a (...), è nata la seconda figlia, (...);
5. intende revocare l'opzione di cui all'art. 24-bis del TUIR per il periodo di imposta 2023.

Tanto premesso, l'Istante chiede se sia possibile beneficiare del regime speciale per lavoratori impatriati:

- a) per i periodi 2023, 2024, 2025 e 2026, termine del primo quinquennio decorrente dal periodo di imposta 2022 (primo periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del TUIR), con concorrenza dei redditi di lavoro dipendente alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30 per cento del loro ammontare;
- b) per i successivi periodi 2027, 2028, 2029, 2030 e 2031, in quanto si trova nelle condizioni di cui al comma 3-bis, dell'art. 16 del D. Lgs n. 147/2015, che prevede che "le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta ai lavoratori con almeno un figlio minorenni" e che i redditi "negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare";
- c) con riferimento specifico al secondo quinquennio, inoltre, nella prospettiva di voler allargare il proprio nucleo familiare, l'istante chiede delucidazioni in merito alla possibilità di fruire della più vantaggiosa agevolazione riconosciuta nell'ultima parte del comma 3-bis, rappresentata dalla concorrenza dei redditi di cui al comma 1, alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10 per cento del loro ammontare, nell'ipotesi di nascita o affidamento preadottivo di un terzo figlio minorenni, e in merito alla decorrenza di tale maggior beneficio nel caso in cui tale condizione si verificasse durante il secondo quinquennio.

Su questo aspetto, il richiamato comma 3-bis dell'articolo 16 del D. Lgs n. 147/2015, precisa che "per i lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni a carico, anche in affidamento preadottivo, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10 per cento del loro ammontare".

L'Istante ritiene che la ratio della maggiore agevolazione possa essere individuata nel voler "premiare" un maggior radicamento del contribuente nel territorio dello Stato, individuato, in questo caso, con la presenza di tre figli minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo.

Evidenzia, tuttavia, che la norma non si esprime sul momento in cui tale requisito (la presenza del terzo figlio) debba essere verificato, né da quale periodo di imposta troverebbe applicazione la concorrenza al 10 per cento del reddito, qualora tale evento si verificasse durante il secondo quinquennio.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'interpellante ritiene di poter beneficiare del regime speciale per lavoratori impatriati nei periodi 2023, 2024, 2025 e 2026, in quanto nel 2022 (primo periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del TUIR), pur avendo fruito del regime opzionale per l'assoggettamento all'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia (articolo 24-bis del TUIR) possedeva altresì i requisiti per beneficiare del regime speciale per lavoratori impatriati, di cui all'articolo 16 del d.lgs. 14/09/2015, n. 147.

L'Istante, richiamata la circolare n. 17/E del 2017, ritiene che i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia a partire dal 2023 possano partecipare alla formazione del reddito complessivo nella misura del 30 per cento.

L'Istante è altresì dell'avviso di poter fruire dell'estensione temporale del beneficio fiscale ad ulteriori cinque periodi d'imposta (nella fattispecie concreta, si tratta del quinquennio 2027, 2028, 2029, 2030 e 2031), come previsto dal comma 3-bis dell'articolo 16 del decreto legislativo del 14/09/2015 n. 147, con concorrenza dei redditi alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare, in quanto padre di due figli minorenni.

Con riferimento al quesito sub c), ritiene che se un contribuente, che ha beneficiato del regime speciale per i lavoratori impatriati nel primo quinquennio, si trovi nelle condizioni di avere un terzo figlio minore prima della decorrenza del secondo quinquennio, i redditi di tale secondo quinquennio concorrerebbero alla formazione del reddito complessivo, limitatamente al 10 per cento del loro ammontare.

La norma, invece, non disciplina il caso in cui il requisito della nascita del terzo figlio si avveri durante il secondo quinquennio.

Una soluzione interpretativa a tale quesito è ravvisabile, ad avviso dell'Istante, nella ratio ispiratrice dell'articolo 5, del D. Lgs 27/12/2023 n. 209, rubricato "Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati", norma che ha introdotto l'attuale regime e che ha sensibilmente ristretto il campo applicativo della precedente agevolazione, escludendo "gli altri redditi di lavoro autonomo", inserendo un limite al reddito agevolabile, non prevedendo ulteriori abbattimenti della base imponibile per chi trasferisce la propria residenza "nelle aree interne, nel Mezzogiorno d'Italia, nelle zone montane o nelle Zone economiche speciali", introducendo "requisiti di elevata qualificazione e specializzazione" rendendo, in definitiva, meno agevolante della precedente, la nuova disposizione in vigore dal 10 gennaio 2024.

L'Istante ritiene che, nonostante il Legislatore abbia voluto limitare notevolmente il campo applicativo dell'agevolazione in commento, in tale nuovo contesto normativo abbia voluto riconoscere comunque un maggior beneficio per la presenza di un figlio minore, introducendo il comma 4 del citato articolo 5, in cui è stabilito che: "La percentuale di cui al comma 1 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 di cui al comma 3, primo periodo".

In definitiva l'Istante ritiene:

- a. di poter beneficiare del regime speciale per lavoratori impatriati per i periodi 2023, 2024, 2025 e 2026, con concorrenza dei redditi agevolabili alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30 per cento del loro ammontare;
- b. di poter beneficiare del regime speciale per lavoratori impatriati per i periodi 2027, 2028, 2029, 2030 e 2031, con concorrenza dei redditi agevolabili alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare;
- c. sempre con riferimento al secondo quinquennio, di poter beneficiare del regime speciale per lavoratori impatriati, con concorrenza dei redditi alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10 per cento del loro ammontare, a partire dal periodo d'imposta in corso al momento dell'eventuale nascita o adozione/affido del terzo figlio minore e per il tempo residuo di fruibilità dell'agevolazione.

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, in merito alla fruizione del "regime speciale per lavoratori impatriati", di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (norma abrogata dall'articolo 5, comma 9, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, ma le cui disposizioni continuano a trovare applicazione nei confronti dei soggetti che hanno trasferito la residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023), si precisa che sono stati forniti chiarimenti con le circolari n. 17/E del 23 maggio 2017 e n. 33/E del 28 dicembre 2020, a cui si rinvia per una completa disamina degli aspetti di carattere generale della normativa in esame, oltre che con le numerose risposte ad interpello pubblicate, consultabili nell'apposita sezione presente sul sito dell'Agenzia delle entrate ([www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli](http://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/normativa-e-prassi/risposte-agli-interpelli)).

In via generale, si rammenta che il comma 1 dell'articolo 16 in esame (norma abrogata dall'articolo 5, comma 9, del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, ma le cui disposizioni continuano a trovare applicazione nei confronti dei soggetti che hanno trasferito la residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023) dispone che i redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 30 per cento del loro ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:

- i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti il predetto trasferimento, ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, e si impegnano a risiedere in Italia per almeno due anni;
- l'attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano.

In base al successivo comma 2, 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 commento è di carattere temporaneo, applicabile per un quinquennio a decorrere dal periodo d'imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'articolo 2 del TUIR, e per i quattro periodi d'imposta successivi (cfr. articolo 16, comma 3, del d.lgs. n. 147 del 2015).

Il comma 3-bis dell'articolo 16 d.lgs. n.147 del 2015, inserito dall'articolo 5, comma 1, lettera c), del decreto legge n. 34 del 2019, ha introdotto per i soggetti che hanno trasferito la residenza in Italia a decorrere dal 30 aprile 2019, un'estensione temporale del beneficio fiscale ad ulteriori cinque periodi d'imposta, con tassazione nella misura del 50 per cento del reddito imponibile, in presenza di specifici requisiti, tra i quali la presenza di almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, ovvero l'acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia direttamente da parte del lavoratore oppure da parte del coniuge, del convivente o dei figli, anche in comproprietà, "successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento". Per i lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, i redditi di cui al comma 1 dell'articolo 16, prodotti negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10 per cento del loro ammontare.

Qualora, dunque, al termine del primo quinquennio agevolabile si verifichi la sussistenza dei requisiti di cui al comma 3-bis dell'articolo 16, è possibile estendere il regime agevolato per ulteriori cinque periodi d'imposta.

Ciò premesso, fermo restando che la valutazione della sussistenza dei requisiti richiesti per beneficiare del regime impatriati esula dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di interpello e non è quindi oggetto della presente risposta, con riferimento al primo quesito con il quale l'Interpellante chiede conferma circa la possibilità di accedere al regime speciale degli impatriati per gli anni 2023, 2024, 2025 e 2026, pur avendo usufruito, nel 2022, anno del trasferimento della propria residenza anagrafica in Italia, ai sensi dell'articolo 2, comma 2, D.P.R. 22/12/1986, n. 917 ("TUIR"), del regime opzionale di imposizione sostitutiva per i nuovi residenti, di cui all'art. 24-bis del D.P.R. 22/12/1986, n. 917, questa amministrazione ha fornito chiarimenti con la risposta ad interpello n. 159/2024.

Detta risposta, richiamando la già citata circolare n. 17/E, ha ribadito che, così come stabilito dall'articolo 1, comma 154, della Legge di bilancio 2017 (legge 11 dicembre 2016, n. 232), gli effetti dell'opzione di cui all'articolo 24-bis, del TUIR non sono cumulabili per il medesimo periodo di imposta con le agevolazioni previste per i lavoratori che rientrano in Italia, di cui all'articolo 16 del d.lgs. del 14 settembre 2015, n. 147. Il divieto di cumulo, tuttavia, non esclude l'ipotesi di un utilizzo alternativo dei regimi agevolativi in anni d'imposta differenti, nel rispetto, ovviamente, dei presupposti oggettivi e soggettivi richiesti dalle rispettive norme. Ciò nella considerazione che un soggetto che sceglie un regime fiscale di vantaggio può fare affidamento, avendone i requisiti, su altro regime agevolativo che viene introdotto nel nostro ordinamento in un momento successivo alla scelta effettuata.

Con evidenziato nella risposta richiamata, "In sostanza, dunque, un contribuente in possesso dei requisiti richiesti dalle rispettive norme che, al rientro in Italia, esercita l'opzione per il regime di cui al citato articolo 24-bis del TUIR può, nei periodi d'imposta successivi, revocare tale opzione ed accedere (nel rispetto di ogni altra condizione) al regime speciale per i lavoratori impatriati di cui all'articolo 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 nonché applicare tale regime speciale per gli ulteriori periodi d'imposta previsti dalla norma di riferimento." (cfr. Risposta ad interpello n. 159/2024)

Inoltre, ai fini del prolungamento del beneficio per ulteriori annualità, ai sensi del comma 3-bis dell'articolo 16 del decreto legislativo del 14/09/2015 n. 147, come ribadito dalla Risposta sopra richiamata, rileva la circostanza che il contribuente abbia fruito del regime speciale anche solo per alcune delle annualità del primo quinquennio agevolabile e che sia stato potenzialmente beneficiario dell'agevolazione medesima nel periodo di imposta 2022, a nulla rilevando, quindi, che ne abbia effettivamente fruito in tale anno.

Con riferimento alla possibilità di fruizione della più vantaggiosa aliquota prevista dall'ultima parte del comma 3-bis, con concorrenza dei redditi di cui al comma 1, alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10 per cento del loro ammontare nell'ipotesi in cui l'evento della nascita o affido preadottivo di un terzo figlio minorenni si verifichi nel corso del secondo quinquennio di fruizione dell'agevolazione, si richiamano i chiarimenti forniti con la circolare 33/E del 2020.

Il documento di prassi, infatti, al paragrafo 3.1 (Presenza figli a carico), ha precisato che "L'estensione del beneficio temporale in presenza di almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, è riconosciuta sia qualora il figlio minorenni e/o a carico (ovvero in affido preadottivo) sia nato prima del trasferimento in Italia, sia successivamente, a condizione che tale presupposto sussista entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione."

Allo stesso modo si ritiene che anche la condizione della pluralità dei figli minorenni o a carico debba sussistere entro la scadenza del primo quinquennio agevolabile.

Per quanto sopra, si ritiene in definitiva che l'istante possa beneficiare, al ricorrere di tutti i requisiti normativamente previsti (la cui verifica, si ribadisce, non forma oggetto del presente interpello), previa revoca del regime di cui all'articolo 24-bis del TUIR, per i periodi di imposta dal 2023 e fino a scadenza, del diverso regime degli impatriati, con possibilità di estensione dello stesso per un ulteriore quinquennio, beneficiando altresì della minore aliquota del 10 per cento qualora l'evento richiesto dalla norma (terzo figlio minorenni o a carico anche in affido preadottivo) si verifichi entro la conclusione del primo quinquennio agevolabile.

Al riguardo, si precisa che con provvedimento dell'8 marzo 2017 (Modalità applicative per l'esercizio, la modifica o la revoca dell'opzione di cui al comma 1 dell'articolo 24-bis del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917) è stato precisato che "Il contribuente che ha esercitato l'opzione, o il familiare a cui la stessa è stata estesa, possono revocare l'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa a uno dei periodi d'imposta successivi a quello in cui è stata esercitata. In tal caso, qualora per tale periodo di imposta il soggetto non sia tenuto alla presentazione della dichiarazione dei redditi, effettua apposita comunicazione alla Direzione Centrale Accertamento entro la data di scadenza della presentazione della dichiarazione, secondo le modalità di cui al punto 1.7.(...) La revoca dell'opzione e la decadenza dal regime precludono l'esercizio di una nuova opzione."