

Risposta n. 317/2025

OGGETTO: Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati – Rientro a seguito di aspettativa – 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* rappresenta che dal 2001 è dipendente a tempo indeterminato di una banca e di aver fruito, dal 2018, di un periodo di aspettativa non retribuita in concomitanza con l'assunzione di un incarico all'estero, ove ha trasferito la propria residenza e si è regolarmente iscritta all'A.I.R.E.

Avendo concluso, nel mese di marzo del 2024, il suo periodo di aspettativa all'estero ed essendo rientrata in Italia, nel mese di maggio del medesimo anno, riprendendo servizio presso la banca di cui è dipendente dal 2001, chiede se può fruire

del "*nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati*" di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene di aver diritto a fruire del "*nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati*" di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, qualora, dopo il periodo di aspettativa non retribuito trascorso all'estero, rientri in Italia per riprendere servizio presso il proprio datore di lavoro.

Al riguardo, sebbene la circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020 abbia precisato che *«per i contribuenti che rientrano a seguito di aspettativa non retribuita è precluso l'accesso al regime fiscale»* di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, osserva che tale articolo è stato abrogato e che, alla luce della nuova formulazione della norma che fa riferimento esclusivamente alla circostanza che il lavoratore sia stato residente all'estero per un certo numero di anni prima del rientro in Italia senza richiamare in alcun modo la previgente disciplina, tali chiarimenti non devono essere più considerati attuali.

Inoltre, è dell'avviso che *«La nuova disciplina del trattamento fiscale degli impatriati recata dal citato articolo 5 del decreto legislativo n. 209 del 2023 non esclude dal suo campo di applicazione i lavoratori, collocati in aspettativa, che rientrati in Italia dopo aver lavorato all'estero, riprendano servizio presso il datore di lavoro. Non solo, ma tale disciplina ha esteso la platea dei beneficiari ai lavoratori che prestano l'attività lavorativa nel territorio dello Stato in favore dello stesso soggetto presso il quale sono stati impiegati all'estero prima del trasferimento oppure in favore di un*

soggetto appartenente al suo stesso gruppo, mostrando, per l'effetto di prescindere pertanto dal requisito della "discontinuità". Tale estensione nonché l'assenza di un riferimento espresso al caso dell'aspettativa inducono a ritenere che il legislatore abbia inteso incentivare il rientro in Italia dei lavoratori in possesso di requisiti di elevata professionalità, dopo un periodo di lavoro all'estero, indipendentemente dalla discontinuità con la posizione lavorativa rivestita prima del trasferimento all'estero e, dunque anche, qualora il lavoratore collocato in aspettativa, rientri in Italia, cessando dalla aspettativa, e riprendendo lo svolgimento delle mansioni svolte prima del collocamento in aspettativa, senza stipulare un nuovo contratto con il datore di lavoro». Pertanto, ritiene che «il regime fiscale agevolato previsto dall'articolo 5 del decreto legislativo 209 del 2023 debba trovare applicazione anche alla ipotesi del rientro in Italia del lavoratore collocato in aspettativa, ancorché la posizione lavorativa da questi assunta a seguito del rientro si collochi in linea di continuità con la posizione ricoperta prima del collocamento in aspettativa».

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*"), in vigore dal 29 dicembre 2023, ha introdotto il "*nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati*" (di seguito "*nuovo regime*") che si applica ai contribuenti che trasferiscono, a decorrere dal periodo d'imposta 2024, la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), così come modificato dall'articolo 1 del medesimo

decreto legislativo n. 209 del 2023 che, nella formulazione attualmente in vigore, stabilisce che *«Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente»* (cfr., sul punto, i chiarimenti resi con la circolare n. 20/E del 4 novembre 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».

Relativamente al requisito di cui alla lettera *b)*, 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*».

In applicazione delle disposizioni sopra richiamate, dunque, il "*nuovo regime*" può essere applicato anche nell'ipotesi in cui il lavoratore si trasferisce 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*».

Pertanto, 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.

Al riguardo, con la risposta ad istanza di interpello n. 142, pubblicata in data 27 maggio 2025 (che richiama la precedente risposta n. 41 del 20 febbraio 2025), è stato evidenziato che *«ai fini della determinazione del periodo minimo di residenza all'estero, occorre valutare se, al rientro in Italia, il contribuente continuerà a lavorare per lo stesso datore di lavoro (medesima società o altra società riconducibile al medesimo gruppo come definito ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1) e 2), del codice civile) per il quale ha lavorato all'estero durante il periodo d'imposta precedente il trasferimento della residenza in Italia o, comunque, fino alla data in cui avviene tale trasferimento. [...]* Qualora, inoltre, vi sia coincidenza tra il datore di lavoro (medesima società/gruppo) per il quale il lavoratore è stato impiegato all'estero prima del rientro in Italia e quello presso il quale lavorerà dopo il trasferimento in Italia, al fine di stabilire il 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, occorre verificare se continuerà a lavorare per lo stesso datore di lavoro per il quale ha lavorato all'estero e se questo coincida con il datore di lavoro presso il quale ha lavorato durante il periodo d'imposta

precedente il trasferimento all'estero o, comunque, fino alla data in cui avviene tale trasferimento».

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 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, nel caso di specie, il periodo minimo di residenza all'estero, ai fini dell'applicazione del "*nuovo regime*", è di tre periodi d'imposta. Ciò in quanto, in base a quanto affermato dall'*Istante* (e qui assunto acriticamente), non c'è coincidenza tra il datore di lavoro per il quale è stato impiegato all'estero nel periodo d'imposta precedente il rientro in Italia e quello presso il quale continuerà a lavorare dopo il trasferimento in Italia, a nulla rilevando la circostanza di essere stato posto in aspettativa non retribuita da quest'ultimo prima di trasferirsi all'estero.

Pertanto, l'*Istante*, nel rispetto delle ulteriori condizioni previste, potrà fruire del "*nuovo regime*" di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, a partire dal periodo d'imposta in cui avverrà il trasferimento della residenza fiscale in Italia e fino alla durata massima consentita dalla normativa di riferimento.

Resta fermo che, in ogni caso, 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.

Infatti, come precisato (cfr. paragrafo 1.1) nella circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, il legislatore ha inteso escludere dall'area dell'interpello tutte quelle ipotesi caratterizzate: *"a) da una spiccata ed ineliminabile rilevanza dei profili fattuali riscontrabili dall'amministrazione finanziaria ma solo in sede di accertamento; si tratta, in altre parole, di tutte quelle fattispecie in cui rileva il mero appuramento del fatto (cd. accertamenti di fatto). (...). Per quanto concerne le ipotesi sub a), si pensi anche ai problemi collegati alla residenza delle persone fisiche (art. 2 TUIR) e dei soggetti diversi (art. 73) rispetto ai quali operano nel sistema sia disposizioni che stabiliscono i requisiti per la qualificazione del soggetto come residente nel territorio dello Stato (art. 2, comma 2, TUIR e articolo 73, comma 3, primo periodo, TUIR), sia disposizioni che introducono specifiche presunzioni di residenza, suscettibili di prova contraria (art. 2, comma 2 bis, e art. 73, comma 3, secondo periodo, e comma 5 bis). Data la stretta connessione delle une con le altre e la rilevanza che assumono - ai fini della determinazione della residenza - elementi meramente fattuali di cui è essenziale verificare la veridicità e completezza (possibili solo in sede di accertamento) si ritiene che entrambe le ipotesi siano escluse dall'area degli interpelli in esame".*

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.

**Per il Direttore Centrale ad interim
Atto di delega prot. R.I. 11963 del 30.06.2025**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**