

Risposta n. 72/2025

OGGETTO: Nuovo regime agevolativo per i lavoratori impatriati – Allungamento del periodo minimo di pregressa permanenza all'estero – 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, iscritto all'Anagrafe della Popolazione Residente all'estero (*AIRE*), dichiara che:

- è stato assunto nel 2008 alle dipendenze della Società Alfa;
- si è iscritto all'*AIRE* ad ottobre 2018 e che a partire da novembre 2018 ha cominciato a prestare la sua attività lavorativa all'estero, presso una società appartenente allo stesso gruppo della Società Alfa;
- ha conseguito una laurea magistrale in ingegneria navale e che è 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;

- sta valutando un rientro in Italia, a partire da gennaio 2025, come lavoratore autonomo, per svolgere l'attività di ingegnere navale, emettendo parcelle principalmente ma non esclusivamente intestate alla Società Alfa, specificando che il contratto di collaborazione con la medesima Società Alfa non sarà vincolato da clausole di esclusività.

Ciò posto, *l'Istante* chiede se possa 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 dall'anno 2025 e per i 4 anni successivi.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante fa presente che «*l'articolo 5 del Dlgs n. 209/2023, comma 1 punto b-2 fa riferimento al fatto che se il lavoratore è stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto (o appartenente al medesimo gruppo) prima del trasferimento all'estero, durante il trasferimento e successivamente al rientro, il requisito minimo di permanenza all'estero è di sette periodi di imposta*».

Al riguardo, *l'Istante* ritiene che:

- «*la ratio di tale norma sia quella di richiedere un maggiore periodo di residenza fiscale estera ai lavoratori dipendenti che continuano a lavorare per il medesimo soggetto giuridico o economico (il gruppo)*»;

- l'esercizio di una attività di lavoro autonomo *«trattandosi di una forma di lavoro indipendente, non è soggetto ad alcun datore di lavoro né a poteri direttivi, organizzativi o disciplinari»;*
- *«di avere il diritto di applicare il regime impatriati previsto dall'articolo 5, Dlgs n. 209/2023 a decorrere dal periodo di imposta 2025 e per le 4 annualità successive»*, essendo *«applicabile il requisito minimo di tre periodi d'imposta di permanenza all'estero ai fini dell'accesso al regime»*.

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».

Ai fini della verifica del periodo minimo di residenza fiscale all'estero, il successivo comma 6 prevede che in relazione ai periodi di 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 all'articolo 5, comma 1, lettera b), del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, 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, nel caso di specie, l'*Istante* dichiara che «*sta valutando un rientro in Italia a partire da gennaio 2025*» per esercitare una attività di lavoro autonomo, «*emettendo parcelle principalmente ma non esclusivamente intestate*» ad una società appartenente al medesimo gruppo della società per la quale è stato impiegato all'estero e per la quale lavorava in Italia anche prima del suo trasferimento all'estero.

In applicazione dei principi su esposti, nel caso in esame, il periodo minimo di permanenza all'estero necessario ai fini dell'applicazione del regime in commento è di sette periodi d'imposta e, pertanto, l'*Istante* che dichiara di essere intenzionato a rientrare in Italia nel 2025, non potrà applicare il "*nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati*", previsto dal citato articolo 5 del decreto legislativo n. 209 del 2023.

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