CONSORZIO STUDI E RICERCHE FISCALI

GRUPPO INTESA SANPAOLO

Alle Società Consorziate

CIRCOLARE INFORMATIVA N. 1/2024
del 23 febbraio 2024

Nuovo regime fiscale agevolativo per attrarre risorse umane in Italia – cd. Regime dei lavoratori "impatriati" – Articolo 5 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 "Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale" – Regime transitorio: applicazione nel 2024 delle previsioni dell'articolo 16 del D. Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 e successive modificazioni e integrazioni per i soggetti che hanno trasferito la residenza anagrafica nel 2023.

Redatta da:
Giovanni Renella
giovanni.renella@consorziosrf.com

Consorzio Studi e Ricerche Fiscali
Gruppo Intesa Sanpaolo
Piazzale G. Douhet, 31
00143 Roma
Tel. 0659356025
E-mail: info@consorziosrf.com
www.consorziosrf.com

Roma, 23 febbraio 2024

Oggetto: **Nuovo regime fiscale agevolativo per attrarre risorse umane in Italia – cd. Regime dei lavoratori "impatriati" – Articolo 5 del D.Lgs. 27 dicembre 2023, n. 209 "Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale" – Regime transitorio: applicazione nel 2024 delle previsioni dell'articolo 16 del D. Lgs. 14 settembre 2015, n. 147 e successive modificazioni e integrazioni per i soggetti che hanno trasferito la residenza anagrafica nel 2023.**

Rif.: 800.24

INDICE

PREMESSA 2

1. LA "NUOVA AGEVOLAZIONE" PER GLI IMPATRIATI 5

1.1. Ambito soggettivo 5

1.2. Misura dell'agevolazione 5

1.3. Condizioni 7

1.3.1. Permanenza all'estero ante rimpatrio 8

1.3.2. Svolgimento dell'attività lavorativa prevalentemente in Italia 14

1.3.3. Elevata qualificazione o specializzazione 16

1.3.4. Mantenimento residenza in Italia post-rimpatrio 17

1.4. Il regime transitorio 17

1.5. Durata dell'agevolazione 20

1.6. Modalità di fruizione dell'agevolazione 23

1.7. Incompatibilità con altre agevolazioni 24

PREMESSA

Il decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 (di seguito "Decreto"), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, Serie Generale, n. 301 del 28 dicembre 2023, di attuazione della delega per la riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale contenuta nell'articolo 3, comma 1, lettere *c*), *d*), *e*) ed *f*) della legge 9 agosto 2023, n. 111, ha, tra l'altro, previsto:

a) all'**articolo 1** ([1]), la riformulazione dell'articolo 2, comma 2, del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) in tema di residenza fiscale delle persone fisiche ([2])([3]);
b) all'**articolo 5**, la previsione di una nuova agevolazione per i lavoratori che rientrano in Italia dal 1° gennaio 2024 (di seguito anche **"Nuova agevolazione"**), in generale meno favorevole rispetto alla previgente disciplina, di cui all'art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015 (di seguito anche **"Pregressa agevolazione"**), nonché la contestuale abrogazione di quest'ultima disposizione. Tale norma ([4]) prevede, tuttavia, un regime transitorio per l'applicazione dal 2024 della "Pregressa agevolazione" da parte dei soggetti che, al ricorrere delle condizioni previste dalla previgente normativa, abbiano trasferito in Italia la propria residenza anagrafica entro il 31 dicembre 2023, pur non avendo ancora maturato i requisiti per la residenza fiscale in Italia per il periodo d'imposta 2023.

Pur essendo i nuovi criteri di determinazione della residenza fiscale delle persone

---

[1] Cfr. art. 1 (Residenza delle persone fisiche) del Decreto
<<*1. Il comma 2 dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 è sostituito dal seguente: "2. 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 il domicilio o la residenza nel territorio dello Stato ovvero che 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."*>>.

[2] Cfr. art. 2 del TUIR nella formulazione vigente fino al 31 dicembre 2023 <<*2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile*>>. Sul punto si veda anche la Circ. dell'Agenzia delle entrate 18 agosto 2023, n. 25/E.

[3] A tale riguardo, si veda anche, "*Residenza fiscale: nuovi criteri di collegamento col territorio dello Stato*" di R. De Pirro in IPSOA *on line*; "*La nuova definizione di residenza fiscale delle persone fisiche*", di P. Scarioni e A. Fiorentino Martino, in Corriere Tributario n. 2/2024, pag. 116 e ss.

[4] Cfr. comma 9, secondo periodo, dell'art. 5 del Decreto.

fisiche rilevanti ai fini del nuovo regime degli impatriati, essendo detto regime applicabile dal 2024 ai lavoratori che si qualificano residenti in Italia sulla base del riformulato art. 2 del TUIR, per ragioni di economia espositiva nella presente circolare si dà semplicemente cenno dei nuovi criteri alternativi per l'attribuzione della residenza della persona fisica in Italia, per soffermarci sulle importanti novità sul regime che avranno un impatto operativo sul Gruppo con riguardo alla mobilità internazionale dei lavoratori infragruppo. A tale riguardo, le modifiche alla definizione di cui al cit. art. 2 del TUIR, sono state operate in attuazione della delega fiscale, per avvicinare la nozione interna alla "*migliore prassi internazionale e con le Convenzioni sottoscritte dall'Italia per evitare le doppie imposizioni, nonché per coordinarla con la disciplina…dei regimi speciali vigenti per i soggetti che trasferiscono la residenza in Italia anche valutando la possibilità di adeguarla all'esecuzione della prestazione dell'attività lavorativa in modalità agile*" ([5]). Sono, quindi, ora considerate residenti le persone fisiche che per la maggior parte del periodo d'imposta (quindi 183 giorni o 184 per gli anni bisestili), considerando anche le frazioni di giorno, hanno il domicilio (cioè il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona) ([6]) o la residenza (cioè il luogo di dimora abituale) nel territorio dello Stato ovvero che sono ivi presenti. Inoltre, sono considerate residenti le persone fisiche che sempre per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nell'anagrafe della popolazione residente. È sufficiente che sia presente una di queste condizioni per determinare la residenza fiscale nel territorio dello Stato. Rispetto alla disciplina vigente fino al 31 dicembre 2023 ([7]), di conseguenza:

- viene "declassata" da presunzione assoluta a presunzione relativa (e, quindi, salvo prova contraria) l'iscrizione anagrafica;
- viene introdotto il riferimento anche alla frazione di giorno per il computo dei

[5] Cfr. art. 3, comma 1, lett. c), della Legge 9 agosto 2023, n. 111.

[6] A differenza dei previgenti criteri di collegamento con il territorio italiano, nella nuova formulazione si dà rilievo ai soli interessi di carattere personale e non a quelli patrimoniali economici. In tal senso si veda *"Residenza fiscale, interessi economici esclusi dal nuovo criterio di domicilio"* di S. Vignoli, in NT Il Sole 24 Ore del 12 febbraio 2024.

[7] Cfr. art. 2 del TUIR nella formulazione vigente fino al 31 dicembre 2023 <<*2. Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile*>>. Sul punto si veda anche la Circ. dell'Agenzia delle entrate 18 agosto 2023, n. 25/E.

183 giorni;

- sono considerati fiscalmente residenti anche i soggetti presenti nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta ([8]).

Con riguardo alla decorrenza del nuovo regime degli impatriati (v. punto b), oggetto della presente circolare, si precisa sin da subito che, nonostante l'abrogazione dal 1° gennaio 2024 della normativa che disciplinava la "Pregressa agevolazione" ([9]), i lavoratori che al 31 dicembre 2023 fruivano di tale regime agevolativo, al ricorrere/mantenimento dei requisiti, potranno:

- continuare a beneficiare della detassazione (70% o 90%) per i residui periodi d'imposta del primo quinquennio di applicazione (es. in caso di inizio applicazione dell'agevolazione nel periodo d'imposta 2021, la stessa potrà essere applicata nei periodi d'imposta 2024 e 2025) o dell'ulteriore quinquennio di proroga (detassazione nella misura del 50% o 90% per i soli lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico) (es. in caso di applicazione della proroga dal 2022, la stessa potrà trovare applicazione nel periodo 2024-2026);
- fruire della proroga per un ulteriore quinquennio (es. in caso di inizio applicazione dell'agevolazione nel periodo d'imposta 2021-2025, la proroga potrà essere applicata nei periodi d'imposta 2026 e 2030) ([10]).

Per la disciplina previgente si veda anche la ns. Circolare n. 1 del 30 dicembre 2021.

---

[8] Cd. criterio della presenza fisica, che dovrebbe prescindere dalle ragioni che determinano la permanenza in Italia del soggetto (turismo, malattia, studio, ecc.).

[9] Cfr. art. 5, comma 9, del Decreto: <<9. *Dalla data di entrata in vigore del presente decreto sono abrogati l'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, e l'articolo 5, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58. Tuttavia, le disposizioni di cui al primo periodo continuano a trovare applicazione nei confronti dei soggetti che hanno trasferito la loro residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023 ovvero, per i rapporti di lavoro sportivo, che hanno stipulato il relativo contratto entro la stessa data.*>>.

[10] Cfr. comma 3-*bis* dell'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015: <<3-*bis*. *Le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta ai lavoratori con almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo. Le disposizioni del presente articolo si applicano per ulteriori cinque periodi di imposta anche nel caso in cui i lavoratori diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento; l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà. In entrambi i casi, i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori cinque periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. Per i lavoratori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido 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.*>>.

1. La "Nuova agevolazione" per gli impatriati

Come accennato, l'art. 5 del Decreto ha completamente riformulato la norma agevolativa applicabile alle persone fisiche che, dal 1° gennaio 2024, trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia per intraprendere un'attività lavorativa nel territorio italiano (v. infra § 1.4 a commento del periodo transitorio).

1.1. Ambito soggettivo

Possono accedere all'agevolazione in esame le persone fisiche, cittadine dell'Unione Europea ed extra UE, titolari di redditi di lavoro dipendente e di redditi a questi assimilati (es. amministratore di società), nonché di redditi di lavoro autonomo, derivanti da attività esercitate, in linea generale, a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato e per i quattro periodi successivi (v. infra § 1.5).

Rispetto alla previgente disciplina, non è, invece, più prevista l'applicazione dell'agevolazione alle persone fisiche che avviano un'attività in Italia e producono redditi d'impresa. Si ritiene che tale preclusione trovi motivo nella (nuova) condizione prevista per l'applicazione della "Nuova agevolazione" che, come si vedrà più approfonditamente in seguito (v. infra § 1.3.3), richiede che i lavoratori impatriati siano in possesso di **requisiti di elevata qualificazione o specializzazione**.

1.2. Misura dell'agevolazione

La detassazione è fissata, ordinariamente, in misura pari al **50 per cento** dell'ammontare dei redditi di lavoro dipendente e assimilati, nonché dei redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia ed entro il limite annuale di euro 600 mila ([11])

La **detassazione** è ulteriormente elevata ([12]) al **60 per cento** (quindi con una tassazione

[11] Cfr. comma 1 dell'art. 5 del Decreto:
<< 1. 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…>>

[12] Cfr. i commi 4 e 5 dell'art. 5 del Decreto:
<<4. La percentuale di cui al comma 1 è ridotta al 40 per cento nei seguenti casi:

su un **imponibile del 40 per cento**) nei seguenti casi:

a) il lavoratore si trasferisce in Italia con un figlio minore;
b) durante il periodo di fruizione del nuovo regime agevolativo al lavoratore nasce un figlio o il lavoratore adotta un figlio minore.

In tale ultimo caso, l'agevolazione è applicabile a partire dal periodo d'imposta in corso al momento della nascita o dell'adozione e per il tempo residuo di fruibilità dell'agevolazione. Quindi, nell'anno in cui si verifica l'evento nascita/adozione il lavoratore (ovvero il sostituto d'imposta in caso di richiesta di applicazione al datore di lavoro) non dovrà effettuare alcuna parametrazione, in quanto l'agevolazione sarà piena con riguardo all'intero periodo d'imposta. Pertanto, a titolo di esempio, in caso di agevolazione in corso per il periodo 2025-2029 e nascita di un figlio in data 15 novembre 2026, la detassazione sarà del 50% per il 2025 e del 60% per il periodo 2026-2029.

La maggiore misura dell'agevolazione è applicabile qualora, durante il periodo di fruizione del regime, il figlio minore di età o il minore adottato siano residenti nel territorio dello Stato. Il legislatore, quindi, ha inteso premiare i casi di maggior radicamento "familiare" in Italia, escludendo dal maggior beneficio fiscale i lavoratori che non risiedono nel territorio italiano con i figli. Tale previsione, tuttavia, penalizza i lavoratori che, non sempre per libera scelta (es. per decisioni dei tribunali in caso di separazione/divorzio dall'altro genitore; svolgimento di attività lavorativa all'estero da parte dell'altro genitore), si trasferiscono/risiedono in Italia *post* rimpatrio senza la prole.

Rispetto alla "Pregressa agevolazione", quindi, la misura della detassazione è stata sensibilmente ridotta (dal 70/90% si è passati al 50/60%) ed è stato inserito un limite di reddito annuo.

---

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.
5. La maggiore agevolazione di cui al comma 4 si applica a 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.>>.

A tale ultimo riguardo, la formulazione della norma <<… *entro il limite annuo di 600.000 euro concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare* …>> potrebbe far sorgere il dubbio se si sia in presenza di un limite di non concorrenza (soglia) o di una franchigia. Solitamente in presenza di una soglia è la stessa norma che lo stabilisce esplicitamente. Si veda, ad esempio, la norma sui *fringe benefit* che, al comma 3 dell'art. 51 del TUIR, stabilisce che <<…*Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a 258,27 euro; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito*>>. Quindi, si propende per considerare il limite di 600 mila euro come un tetto, superato il quale la tassazione piena si ha per la sola differenza ([13]). Pertanto, in presenza di redditi rientranti in una delle suddette categorie per un importo complessivo (es. 950 mila euro) più elevato del limite annuale si ha avrà l'applicazione della tassazione:

- agevolata fino al limite, cioè 600 mila (quindi detassazione del 50% su un reddito di 600 mila = quindi reddito imponibile 300 mila), e
- piena per la parte eccedente, cioè 350 mila.

A tale riguardo è auspicabile una conferma da parte dell'Agenzia delle entrate.

1.3. Condizioni

L'applicazione della "Nuova agevolazione" è subordinata al rispetto di alcuni più stringenti requisiti rispetto a quelli previsti per beneficiare della "Pregressa agevolazione". In particolare, è stabilito che:

a) i lavoratori, successivamente al rimpatrio, si devono "impegnare" a risiedere fiscalmente in Italia per un periodo di tempo non inferiore a quattro anni (pena il recupero dell'agevolazione, v. infra § 1.5) ([14]);

[13] In tal senso si veda anche "*Vecchie regole per gli impatriati che trasferiscono la residenza anagrafica entro il 2023*" di L. Corso, in Eutekne 23 ottobre 2023.

[14] Cfr. secondo periodo del comma 3 dell'art. 5 del Decreto.
<< *3. Le disposizioni del presente articolo si applicano a partire dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale in Italia e nei quattro periodi d'imposta successivi. Se la residenza fiscale in Italia non è mantenuta per almeno quattro anni, il lavoratore decade dai benefici e si provvede al recupero di quelli già fruiti, con applicazione dei relativi interessi*>>.

b) i lavoratori non siano stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento ed è richiesto un periodo di permanenza estera più ampio qualora vi sia una continuità nel rapporto con il precedente datore di lavoro o di una società del medesimo Gruppo societario (v. *infra* § 1.3.1);
c) l'attività lavorativa è prestata nel territorio dello Stato per la maggior parte del periodo d'imposta (v. *infra* § 1.3.2);
d) i lavoratori siano in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione (D.Lgs. 28 giugno 2012, n. 108 e D.Lgs. 9 novembre 2007, n. 206) (v. *infra* § 1.3.3).

1.3.1. Permanenza all'estero ante rimpatrio

Per l'applicazione della "Nuova agevolazione" è richiesto che vi sia un effettivo e rilevante radicamento del lavoratore all'estero *ante* rimpatrio: il periodo minimo di permanenza fuori dal territorio nazionale è ordinariamente di tre periodi d'imposta (rispetto ai due periodi d'imposta previsti per l'applicazione della "Pregressa agevolazione") ([15]). Tale periodo è ulteriormente elevato ([16]) qualora in fase di (r)impatrio il lavoratore andrà a svolgere la propria attività lavorativa in Italia:

- in favore dello **stesso soggetto** presso il quale era stato **impiegato all'estero prima del trasferimento**; oppure
- in favore di un **soggetto appartenente al medesimo Gruppo societario.**

Si considerano appartenenti allo stesso Gruppo societario i soggetti con i quali sussiste un rapporto di controllo diretto o indiretto ovvero che sono sottoposti al comune controllo diretto o indiretto da parte di un altro soggetto (art. 2359, primo comma,

[15] Per l'applicazione della "Pregressa agevolazione" era richiesta una residenza fiscale all'estero per un periodo non inferiore a due periodi d'imposta.
[16] Cfr. art 5, comma 1, del Decreto
<<*…omissis…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;>>

numero 1), del Cod. civ.) ([17]).

In particolare, il periodo di tre periodi d'imposta è elevato a:

- **sei periodi d'imposta**, se il lavoratore **non sia stato in precedenza impiegato <u>in Italia</u>** in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso Gruppo societario;
- **sette periodi d'imposta**, se il lavoratore, prima del suo trasferimento all'estero, **è stato impiegato <u>in Italia</u>** in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso Gruppo societario (es. distacco).

Quindi, per verificare l'applicabilità della "Nuova agevolazione" occorrerà effettuare un *test* di permanenza all'estero *ante* rimpatrio che tenga conto non solo della eventuale posizione lavorativa all'estero, ma anche di quella, sempre eventuale, italiana anteriore all'espatrio. È, infatti, richiesta una maggiore permanenza estera *ante* rimpatrio di 7 o di 6 anni qualora il rapporto di lavoro all'estero con lo stesso datore di lavoro o di una società del medesimo gruppo societario sia o meno preceduto da un rapporto di lavoro intercorso anteriormente all'espatrio.

Se da un lato è condivisibile l'intento perseguito dal legislatore delegato di limitare l'utilizzo della leva fiscale ai soli casi in cui lo spostamento transnazionale del personale dipendente risponda effettivamente a più ampie finalità aziendali, elevando a sette anni il periodo di permanenza all'estero prima del rimpatrio ed evitando, quindi, un uso strumentale dell'agevolazione fiscale che vada in conflitto con la finalità perseguita della norma, dall'altro, non si può non osservare come risulti particolarmente penalizzante e, per certi versi, poco chiara la *ratio* della previsione del raddoppio del tempo all'estero *ante* rimpatrio (sei anni) nel caso in cui il

[17] Cfr. art. 2359 - *Società controllate e società collegate* del Cod. civ.:
<< Sono considerate società controllate:
1. *le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria;*
2. *le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria;*
3. *le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.*

Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi.
Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati>>.

lavoratore non sia stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso Gruppo societario. In altri termini, il rimpatrio in Italia di un lavoratore che anteriormente al trasferimento all'estero non era legato da un rapporto di lavoro con il medesimo datore di lavoro o con una società dello stesso Gruppo è più difficile che sia strumentale e, quindi, "finalizzato preminentemente" all'accesso all'agevolazione in parola.

La previsione di un più ampio periodo di permanenza all'estero *ante* rimpatrio (sei/sette periodi d'imposta) per i lavoratori che prima del rimpatrio erano stati impiegati all'estero presso lo stesso datore di lavoro oppure presso un soggetto appartenente al suo stesso Gruppo societario sembra poter superare la preclusione contenuta nella Circ. n. 33/E del 2020 per l'applicazione della "Previgente agevolazione" nei riguardi dei lavoratori distaccati all'estero.

L'innalzamento del periodo di permanenza all'estero si ritiene che sia una sorta di mediazione operata dal legislatore delegato tra la "rigida" posizione interpretativa assunta dall'Agenzia delle entrate e l'orientamento giurisprudenziale che si stava recentemente formando ([18]). Si ricorda brevemente, infatti, che normativamente non erano previste specifiche limitazioni all'applicazione della "Previgente agevolazione" per i lavoratori che, a seguito di distacco presso sedi estere di società italiane e/o estere, si erano trasferiti all'estero, ma era stata l'Agenzia delle entrate in via interpretativa che, per evitare un uso strumentale dell'agevolazione, aveva posto limiti e condizioni alla possibilità di accedere al beneficio da parte dei lavoratori distaccati all'estero e poi rimpatriati in Italia, sia nel caso in cui il rientro del lavoratore era dovuto al naturale termine del distacco, che quando tale rientro si fosse verificato molti anni dopo, per effetto di reiterate proroghe del medesimo distacco. Tuttavia, la stessa Agenzia delle entrate aveva precisato ([19]) che, in termini assoluti, non "*è preclusa la possibilità di valutare specifiche ipotesi in cui il rientro in Italia non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco, ma sia determinato da altri elementi funzionali alla ratio della norma agevolativa.*

[18] I giudici tributari, infatti, contrariamente alla libera interpretazione dell'Amministrazione finanziaria, non ritengono che il distacco del lavoratore possa essere una causa ostativa all'applicazione dell'agevolazione (cfr. sent. CTP Milano n. 1479 del 6 aprile 2022, dep. il 25 maggio 2022; CTP Roma n. 9350 dell'11 luglio 2022, dep. il 17 agosto 2022 e la CGT 1° Milano n. 2563 del 4 luglio 2022, dep. il 23 settembre 2022).

[19] Cfr. Risoluzione Agenzia delle entrate n. 76 del 5 ottobre 2018.

Ciò si può verificare, ad esempio, nella ipotesi in cui:

- *il contratto di distacco sia più volte prorogato e la sua durata nel tempo determini quindi un affievolimento dei legami con il territorio italiano e un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero;*
- *il rientro in Italia del dipendente non si ponga in continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia, in quanto il dipendente al rientro assume un* ***ruolo aziendale differente*** *rispetto a quello originario in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero".* L'esclusione trovava applicazione in caso di rientro in Italia successivamente a un periodo di distacco internazionale nei soli casi in cui:

(i) il rapporto di lavoro continuava ad essere era regolato dal medesimo contratto e
(ii) il rientro avveniva presso il medesimo datore di lavoro.

Diversamente, sempre a parere della stessa Amministrazione finanziaria, non era precluso l'accesso al beneficio in presenza di una "nuova" attività lavorativa scaturente dalla sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro (con il quale erano regolate le condizioni oggettive del rapporto lavorativo, quali la prestazione di lavoro, il termine e la retribuzione), diverso da quello in essere in Italia prima del distacco, e il dipendente avesse assunto un altro e diverso ruolo aziendale rispetto a quello originario. Oltre alla stipula di un "nuovo" contratto per l'assunzione di un "nuovo" ruolo aziendale al momento del rimpatrio, era richiesto che il lavoratore non rientrasse in una situazione di "continuità" con la precedente posizione lavorativa svolta nel territorio dello Stato prima dell'espatrio, ossia quando, per esempio, i termini e le condizioni contrattuali, indipendentemente dal "nuovo" ruolo aziendale e dalla relativa retribuzione, fossero di fatto rimasti immutati al rientro presso il datore di lavoro in virtù di intese di varia natura (sottoscrizione di clausole inserite nelle lettere di distacco ovvero negli accordi con cui viene conferito un nuovo incarico aziendale), dalle quali si evinceva che, sotto il profilo sostanziale, avrebbero continuato ad applicarsi le originarie condizioni contrattuali in essere prima dell'espatrio ([20]).

[20] Cfr. Circ. n. 33/E del 2020 in cui, a parere dell'Agenzia delle Entrate, a titolo meramente esemplificativo, costituiscono indice di continuità sostanziale:
a) il riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale;

Sempre per stabilire l'entità del periodo di permanenza estera *ante* rimpatrio, si osserva come la norma utilizzi una locuzione particolarmente ampia <<*…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* …>>, tale da far ipotizzare la necessità di verificare esclusivamente l'esistenza o meno di un precedente rapporto di lavoro in Italia instaurato con il medesimo datore di lavoro/società del Gruppo, ma non anche che il soggetto sia stato residente in Italia prima dell'espatrio. Volendo esemplificare, potrebbe presentarsi il caso di un lavoratore residente all'estero (di cittadinanza belga) assunto in Italia in un determinato periodo d'imposta (1° ottobre 2020), comandato/distaccato nello stesso anno (15 novembre 2020) presso una *branch*/altra società del Gruppo estera (in Francia). Il lavoratore, quindi, potrebbe non essere mai stato fiscalmente residente in Italia prima del comando/distacco all'estero. Anche in questo caso si ritiene che debba essere di sette anni il periodo di permanenza estero *ante* rimpatrio in Italia presso lo stesso datore/società appartenente al suo stesso Gruppo con cui continua il rapporto di lavoro sin dalla fase dell'espatrio.

<table>
<tr><th colspan="2">FASE 1</th><th>FASE 2</th><th colspan="2">FASE 3</th></tr>
<tr><th colspan="2">Ante espatrio</th><th>Espatrio</th><th colspan="2">Rimpatrio</th></tr>
<tr><td colspan="2">rapporto di lavoro in Italia</td><td>rapporto di lavoro e residenza fiscale all'estero</td><td colspan="2">rapporto di lavoro e residenza fiscale in Italia</td></tr>
<tr><td rowspan="2">datore A</td><td>Si</td><td rowspan="2">datore B
(del medesimo gruppo di cui fa parte il datore A)</td><td rowspan="2">datore A</td><td>residenza fiscale all'estero -> 7 periodi d'imposta</td></tr>
<tr><td>No</td><td>residenza fiscale all'estero -> 6 periodi d'imposta</td></tr>
</table>

Non sembra altresì chiaro con riguardo a quale rapporto prima dell'espatrio occorra effettuare il *test* di permanenza estera. Si ritiene che si debba avere riguardo all'ultimo rapporto di lavoro *ante* espatrio. Diversamente, la verifica sarebbe alquanto complicata, soprattutto per il datore di lavoro. Infatti, si tenga conto che l'impatriato

b) il riconoscimento dell'anzianità dalla data di prima assunzione;
c) l'assenza del periodo di prova;
d) clausole volte a non liquidare i ratei di eventuali mensilità aggiuntive, nonché il trattamento di fine rapporto, maturati al momento della sottoscrizione del nuovo accordo;
e) clausole che prevedono, al termine del periodo di distacco, che il distaccato sarà reinserito nell'ambito dell'organizzazione della distaccante e torneranno ad applicarsi i termini e le condizioni di lavoro prima del distacco.

nel suo percorso lavorativo potrebbe aver avuto vari rapporti di lavoro e, anche a seguito di operazioni societarie straordinarie, essere tornato a lavorare per il medesimo datore ovvero per un soggetto che è nel frattempo è entrato a far parte del medesimo Gruppo societario.

Provando ad esemplificare quanto sopra, si ipotizzi la seguente situazione del lavoratore **Tizio che ha svolto dal 2016 la propria attività lavorativa in Italia e in Francia presso società non appartenenti al medesimo gruppo societario**:

- Periodo 1/1/2016-31/12/2018: rapporto di lavoro in Italia con **Alfa;**

- Periodo 1/1/2019-30/6/2020: rapporto di lavoro in Italia con **Beta**;

- Periodo 1/7/2020-31/12/2020: rapporto di lavoro in Francia con **Gamma;**

- Periodo 1/1/2021- 31/12/2024: rapporto di lavoro in Francia con **Zeta**;

- In data 1/7/2023 **Gamma** viene incorporata da **Alfa**;

- Dal 1/1/2025: **Tizio** torna a lavorare in Italia per **Alfa** (che nel frattempo ha incorporato **Gamma**).

Si ritiene che in questo caso il lavoratore, al ricorrere degli altri requisiti previsti dall'art. 5 del Decreto possa accedere al regime degli impatriati secondo le regole ordinarie (3 periodi di imposta). Infatti, ai fini dell'aumento del periodo di permanenza estera dovrebbe rilevare l'ultimo rapporto *ante* espatrio (nell'esempio il rapporto di lavoro con Beta).

È sostenibile affermare che il *test* del maggior periodo di permanenza estero vada effettuato anche nel caso in cui in fase di rimpatrio venga instaurato un nuovo contratto di lavoro (ad esempio a seguito della sostituzione di un contratto di lavoro di diritto estero con uno di diritto italiano) tra le medesime parti.

Si è dell'avviso che l'eventuale onere della prova dell'avvenuto periodo di residenza all'estero ricada sul lavoratore, soprattutto nel caso in cui quest'ultimo chieda l'applicazione dell'agevolazione in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi (anche eventualmente a seguito del diniego da parte del datore per la sua diretta applicazione).

Su questo tema, particolarmente rilevante anche nell'ottica dell'adozione di efficaci

politiche di trasferimento transfrontaliero, anche infragruppo, del personale dipendente, si attendono comunque conferme da parte dell'Agenzia delle entrate. Si tenga conto che nella versione del decreto legislativo internazionale inviato per la consultazione alle Commissioni parlamentari era, invece, prevista esplicitamente la preclusione all'applicazione dell'agevolazione in caso di precedente rapporto di lavoro con lo stesso datore di lavoro ovvero con società del medesimo Gruppo ([21]). Quindi, ai fini interpretativi non risulta di grande utilità la relazione illustrativa allo schema di decreto.

Al fine di provare la permanenza all'estero *ante* rimpatrio, il legislatore, fermo restando le eventuali ripercussioni attinenti alla sfera amministrativa (v. anche *infra* § 1.4 Regime transitorio), è venuto incontro ai lavoratori che, in fase di espatrio, non si erano cancellati dal registro della popolazione residente e non si erano contestualmente iscritti nell'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) prevedendo la possibilità di provare la residenza in un altro Stato contraente secondo le regole previste nella Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi ([22]). Questa apertura ricalca quella prevista per l'applicazione della "Pregressa agevolazione" da parte dei lavoratori rientrati in Italia dal 2019 ([23]).

1.3.2. Svolgimento dell'attività lavorativa prevalentemente in Italia

Come anticipato (v. *supra* § 1.3), per l'applicazione dell'agevolazione è altresì richiesto che l'attività lavorativa sia prestata dall'impatriato per la maggior parte del periodo

---

[21] Sul punto si vedano tra gli altri: "*Per gli impatriati incentivati solo i trasferimenti con diverso datore di lavoro*" di A. Leardini, in Eutekne del 3 novembre 2023; "*Regime impatriati incerto per il personale dipendente che rientra da un distacco all'estero*" di F. V. Battaglia, M. Cesari e M. Zangrillo, in Il Fisco n. 46/2023, pagg. 4348 e ss..; "*Regime degli impatriati: rientro consentito in Italia con lo stesso datore di lavoro*" di R. De Pirro, in IPSOA Quotidiano; "*Il nuovo regime degli impatriati agevola le prestazioni in continuità con l'attività estera*" di L. Corso in Eutekne del 20 dicembre 2023; "*Lavoratori impatriati*" Circolare Lavoro – Il Sole 24 Ore del 7 febbraio 2024.

[22] Cfr. comma 6 dell'art. 5 cit. <<*6. Ai fini della verifica della sussistenza della condizione prevista dal comma 1, lettera b), in relazione ai periodi di imposta precedenti a quello di entrata in vigore del presente decreto, 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*>>.

[23] Cfr. comma 5-*ter* dell'art. 16 <<*5-ter I cittadini italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere ai benefici fiscali di cui al presente articolo purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui al comma 1, lettera a). …*>>. Si veda anche la Circ. n. 33/2020, cit., § 5.

d'imposta nel territorio dello Stato, quindi per più di 183 giorni nell'anno ([24]). Tale verifica deve essere effettuata in relazione a ciascuno dei periodi di imposta (quinquennio) agevolabile ([25]). Qualora la condizione non sia soddisfatta per alcuni periodi di imposta, l'agevolazione potrà essere fruita con riferimento ai soli periodi in cui detta condizione sia realizzata. Gli anni per cui non spetta l'agevolazione rileveranno comunque ai fini del computo del quinquennio agevolabile ([26]).

Pertanto, ai fini dell'individuazione del luogo di produzione del reddito, tenuto conto che il regime in parola è volto ad agevolare i redditi effettivamente prodotti in Italia successivamente al rimpatrio, devono essere contemporaneamente soddisfatte sia la condizione della residenza del lavoratore in Italia che quella della prestazione lavorativa svolta prevalentemente nel territorio dello Stato.

La formulazione della norma consente l'accesso all'agevolazione anche nei casi in cui il lavoratore svolga la propria attività in Italia alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero. Diversamente, l'agevolazione non spetta qualora i redditi derivino da attività svolte all'estero anche se percepiti in periodi in cui il lavoratore risulti essere già fiscalmente residente in Italia. Per quanto ovvio, eventuali periodi, anche prolungati, in cui il lavoratore abbia svolto l'attività all'estero in regime di trasferta, purché nel limite annuale (183/184 gg), non fa venir meno il requisito. Analogamente, se l'attività lavorativa è svolta, in tutto o in parte, da remoto (*smart working)*, in un paese estero diverso da quello in cui è stabilita la sede di lavoro, si ritiene che, per quanto compatibili, trovano applicazione i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate in risposta ad alcune istanze di interpello relativamente alla "Previgente agevolazione" ([27]), secondo cui rileva il luogo in cui viene svolta la prestazione lavorativa, anche nella particolare ipotesi di svolgimento della prestazione in modalità flessibile o agile (cd. *smart working* o lavoro da remoto), escludendo l'applicazione dell'agevolazione solo qualora i redditi non derivino in modo prevalente da attività svolte fisicamente nel territorio dello Stato italiano.

---

[24] Cfr. comma 1 dell'art. 5 del Decreto << *…omissis… c) l'attività lavorativa è prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato;*>>

[25] Cfr. D.M. 26 maggio 2016, cit.

[26] Cfr. Circ. Agenzia delle entrate n. 17/2017, cit., Parte I, § 3.3.

[27] Cfr. Risposte ad interpello n. 596 del 16 settembre 2021 e n. 621 del 23 settembre2021.

1.3.3. Elevata qualificazione o specializzazione

Riproponendo l'originaria formulazione che disciplinava la "Pregressa agevolazione", il legislatore delegato richiede per l'accesso alla "Nuova agevolazione" che i lavoratori siano in possesso dei **requisiti di elevata qualificazione o specializzazione** come definiti dal **D.Lgs. 28 giugno 2012, n. 108** e dal **D.Lgs. 9 novembre 2007, n. 206** ([28])([29]). A tale riguardo, dovrebbero valere i chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle entrate con la Circ. n. 17/E del 2017, § 3.3. In particolare, è stato precisato che il D.Lgs. n. 108 del 2012, recependo la Direttiva europea n. 2009/50/CE, aveva previsto che i predetti requisiti ricorrano nelle ipotesi di:

- conseguimento di un **titolo di istruzione superiore** rilasciato da autorità competenti nel Paese dove è stato conseguito che **attesti il completamento di un percorso di istruzione superiore di durata almeno triennale e della relativa qualifica professionale superiore**, rientrante nei livelli 1 (legislatori, imprenditori e alta dirigenza), 2 (professioni intellettuali, scientifiche e di elevata specializzazione) e 3 (professioni tecniche) della classificazione ISTAT delle professioni CP 2011, attestata dal paese di provenienza e riconosciuta in Italia;
- possesso dei requisiti previsti dal D.Lgs. n. 206 del 2007, limitatamente all'esercizio delle professioni ivi regolamentate.

Peraltro, nell'attuale formulazione della norma non è richiesto che i lavoratori con elevata qualificazione o specializzazione ricoprano ruoli direttivi o svolgano mansioni attinenti all'alta specializzazione o alla qualificazione di cui sono in possesso, né è richiesto un collegamento tra il titolo accademico e l'attività svolta.

[28] Cfr. comma 1 dell'art. 5 del Decreto <<*…omissis…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.*>>

[29] Sul punto si veda "*Regime degli impatriati - Corso di specializzazione post lauream all'estero - Rientro presso la medesima struttura - Condizioni di accesso all'agevolazione*" di L. Corso e G. Odetto, in Eutekne del 27 settembre 2023.

1.3.4. *Mantenimento residenza in Italia post-rimpatrio*

La norma agevolativa in esame ([30]) richiede, per poter fruire della detassazione, che il lavoratore mantenga la residenza fiscale in Italia per almeno quattro anni. Anche in questo caso, rispetto alla "Pregressa agevolazione", si registra un vincolo temporale di residenza fiscale più stringente (in precedenza – come detto - era richiesto un periodo minimo di residenza fiscale nel territorio nazionale di due anni). Inoltre, per scoraggiare trasferimenti temporanei di lavoratori in Italia finalizzati preminentemente a fruire dell'agevolazione, il legislatore delegato ne ha previsto la decadenza e il recupero integrale dei benefici fiscali fruiti, oltre interessi, quando la permanenza in Italia non sia mantenuta per il periodo stabilito di almeno quattro anni.

Per quanto riguarda le possibili ricadute sul datore di lavoro in caso di mancato rispetto del periodo di permanenza minima in Italia (ad esempio in caso di dimissioni del lavoratore propedeutiche ad un nuovo espatrio), si ritiene che qualora la situazione si dovesse verificare in corso d'anno (es. 30 aprile 2026 in caso di agevolazione per cui si era esercitata l'opzione per il quinquennio 2024-2028) il datore di lavoro, in qualità di sostituto d'imposta, sia tenuto ad interrompere il riconoscimento dell'agevolazione dal primo periodo di paga utile (es. maggio 2026) e a recuperare in sede di conguaglio da cessazione ([31]) le imposte non applicate nel periodo d'imposta oggetto di agevolazione (es. 2026). Spetta all'Amministrazione finanziaria procedere al recupero dei benefici goduti negli anni pregressi (2024 e 2025), oltre agli interessi.

1.4. Il regime transitorio

Per salvaguardare il principio del legittimo affidamento nell'applicazione dell'agevolazione *pro-tempore* vigente da parte dei soggetti che avevano avviato le procedure di trasferimento in Italia nel corso del 2023, il legislatore delegato, nella

[30] Cfr. comma 1, lett. *a*), dell'art. 5 del Decreto che condiziona l'applicazione del regime degli impatriati a che << *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;*>> e comma 3 <<*Le disposizioni del presente articolo si applicano a partire dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale in Italia e nei quattro periodi d'imposta successivi. Se la residenza fiscale in Italia non è mantenuta per almeno quattro anni, il lavoratore decade dai benefici e si provvede al recupero di quelli già fruiti, con applicazione dei relativi interessi.*>>.

[31] Cfr. art. 23, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973.

formulazione finale della norma, ha previsto ([32]) che i lavoratori che hanno trasferito in Italia nel corso del 2023 la residenza anagrafica, ma non hanno ancora maturato i requisiti per essere considerati fiscalmente residenti ([33]), potranno comunque accedere, a partire dal periodo d'imposta 2024, e per i successivi quattro (2025-2028), a tutti i benefici della "Pregressa agevolazione", qualora siano soddisfatti i requisiti previsti dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015. Stante l'integrale richiamo alla norma abrogata, è sostenibile ritenere che, tra i benefici applicabili in via transitoria a questi lavoratori impatriati, vi possano rientrare anche quelli relativi all'eventuale proroga del regime agevolativo (detassazione del 50-90%) per un ulteriore quinquennio (2029-2033).

In merito al regime transitorio, l'art. 5, comma 9, del Decreto in esame consente di continuare ad applicare la "Pregressa agevolazione" nei confronti di coloro "*… che hanno trasferito la loro residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023 …*". Sotto un profilo letterale, la richiamata disposizione, pertanto, non sembrerebbe consentire l'ultrattività del regime previgente per i soggetti che, *post* rimpatrio, siano stati impossibilitati a trasferire la loro residenza anagrafica in Italia, perché già iscritti nei registri della popolazione residente e mai cancellati, o perché mai iscritti all'AIRE ([34]). Tuttavia, occorre considerare che la stessa disciplina degli impatriati ([35]), in continuità con quanto previsto dalla previgente agevolazione ([36]) (si veda *supra* § 1.3.1.), stabilisce, in alternativa all'iscrizione all'AIRE, la possibilità per i cittadini italiani di provare il trasferimento della residenza all'estero in base alle previsioni della convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi stipulata dall'Italia con lo Stato in cui ha risieduto il lavoratore prima del rimpatrio. Attribuendo una portata generale a tale previsione

---

[32] Cfr. commi 8 e 9 dell'art. 5 del Decreto <<*8. Le disposizioni del presente articolo si applicano a favore dei soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2024, fatto salvo quanto previsto dai commi 9, secondo periodo, e 10.*

9. Dalla data di entrata in vigore del presente decreto sono abrogati l'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, e l'articolo 5, commi 2-bis, 2-ter e 2-quater, del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58. Tuttavia, le disposizioni di cui al primo periodo continuano a trovare applicazione nei confronti dei soggetti che hanno trasferito la loro residenza anagrafica in Italia entro il 31 dicembre 2023 ovvero, per i rapporti di lavoro sportivo, che hanno stipulato il relativo contratto entro la stessa data.>>.

[33] Ai sensi dell'art. 2 del TUIR nella formulazione vigente in tale periodo d'imposta e cioè quella antecedente alle modifiche introdotte dall'art. 1 del D. Lgs. n. 209 del 2023.

[34] Sul punto si vedano tra l'altro "*Vecchie regole per gli impatriati che trasferiscono la residenza anagrafica entro il 2023*" di L. Corso, in Eutekne del 23 ottobre 2023; "*Tutele per gli impatriati entro la fine del 2023 - L'iscrizione anagrafica è lo spartiacque per il regime transitorio*" di L. Corso e G. Odetto, in Eutekne del 22 dicembre 2023.

[35] Cfr. comma 6 dell'art. 5 del Decreto.

[36] Cfr. comma 5-*ter* dell'art. 16 del D. Lgs. n. 147 del 2015.

(contenuta sia nell'attuale che nella pregressa norma agevolativa) che, come detto, consente l'applicazione della detassazione anche in caso di mancata iscrizione all'AIRE, si può ritenere che si tratti di una violazione meramente formale. Occorre quindi verificare l'effettivo trasferimento del lavoratore per stabilire se sia o meno applicabile il regime transitorio. Al riguardo, si tenga altresì conto che, salvo che il fatto costituisca reato, le violazioni degli obblighi anagrafici sono sanzionabili solo amministrativamente ([37]).

L'effettiva permanenza all'estero che precede il rientro in Italia, potrebbe, infatti, essere comunque provata dalla produzione di idonea documentazione (ad esempio: contratto di lavoro di diritto estero, biglietti aerei, estratti conto di carte di credito, contratto di locazione di immobili e relative utenze domestiche) ([38]). Inoltre, durante il periodo di residenza all'estero, ancorché sia stata mantenuta l'iscrizione presso il registro della popolazione residente, il lavoratore ha comunque assolto le imposte all'estero sulla base delle norme convenzionali e, per poter ulteriormente comprovare l'effettivo svolgimento dell'attività lavorativa all'estero, solo in alcuni Stati (es. Gran Bretagna o Irlanda) potranno essere prodotti i codici attribuiti dalle competenti autorità locali per accedere ad una serie di servizi di *welfare*, per registrare i contributi nonché per assolvere agli adempimenti tributari (es. il NIN - *National Insurance Number* per la Gran Bretagna o il PPSN - *Personal Public Service Number* per l'Irlanda) ([39]).

Inoltre, l'impatriato potrà comprovare il successivo spostamento del domicilio in Italia con la sottoscrizione di un contratto di lavoro di diritto italiano ([40]) ovvero il termine di un periodo di distacco o di comando all'estero presso *branch* della stessa società o presso altre società (anche del medesimo gruppo societario); la registrazione di un

---

[37] Cfr. art. 11 della L. 24 dicembre 1954, n. 1228, come riformulato dalla cd. Legge di Bilancio per il 2024 (comma 242 dell'art. 1 della L. n. 213 del 2023).

[38] Cfr. Circ. n. 17/E del 2017 in cui l'Agenzia delle entrate al § 3.2 della Parte I aveva chiarito che nell'ipotesi in cui ricorra la presunzione di residenza in Italia di cui all'art. 2, comma 2-*bis*, TUIR, riferita a un soggetto che si è trasferito in uno Stato a fiscalità privilegiata di cui al D.M. 4 maggio 1999 cancellandosi dall'anagrafe della popolazione residente, il contribuente deve indicare e allegare documentazione idonea a provare l'effettiva residenza estera come <<*ad esempio, i certificati di iscrizione all'anagrafe della popolazione residente del Paese estero; i contratti di locazione di immobili ad uso abitativo o per l'esercizio di un'attività; i contratti di lavoro; la documentazione relativa a consumi ed utenze estere, etc.*>>.

[39] Sul punto, si veda "*Impatriati, l'Aire non è l'unica via per provare la permanenza all'estero*", di G. Renella, in NT Fisco Il Sole24ore del 23 gennaio 2024.

[40] Al riguardo si ritiene che potranno risultare rilevanti ai fini della prova dell'effettivo rimpatrio i contratti di diritto italiano sottoscritti sia nel 2023 che nei primi mesi del 2024.

contratto di acquisto, di locazione o di comodato (concesso eventualmente da parte dello stesso datore di lavoro) di un immobile ad uso residenziale nel territorio nazionale; la stipula di utenze domestiche (es. luce, gas); l'iscrizione propria o dei propri figli a scuole, a università, a centri sportivi/ricreativi.

Infine, si osserva come l'Agenzia delle entrate nei documenti di prassi ha sin ora subordinato la fruizione del regime degli impatriati alla sussistenza di un nesso di collegamento tra il trasferimento in Italia e l'inizio di un'attività lavorativa. Tuttavia, tale nesso potrebbe non ravvisarsi qualora il lavoratore per beneficiare del più favorevole regime previgente si sia trasferito in Italia nel corso del 2023 (es. ottobre 2023) ma abbia iniziato l'attività lavorativa solo in un momento successivo (es. dicembre 2023 o nei primi mesi del 2024). Al riguardo, si tenga conto che la Corte di Giustizia Tributaria di 1° grado di Milano 1 con la sentenza del 10 luglio 2023 n. 2587 si è pronunciata in senso opposto rispetto alla richiamata posizione interpretativa dell'Amministrazione finanziaria. In particolare, la Corte ha deciso che la norma che disciplina la "Pregressa agevolazione", al pari di quella che regola la "Nuova agevolazione", non richiede un periodo minimo tra il trasferimento geografico e l'inizio dell'attività lavorativa, né che debbano essere valutati i motivi che hanno spinto il soggetto a trasferirsi nel territorio dello Stato ([41]).

Anche su questo delicato punto si attendono conferme da parte dell'Amministrazione finanziaria.

1.5. Durata dell'agevolazione

Il beneficio fiscale è ordinariamente applicabile per **cinque periodi d'imposta** (nell'anno in cui viene trasferita la residenza fiscale in Italia e nei successivi quattro). Tuttavia, è previsto ([42]) una più ampia applicazione temporale della detassazione per

[41] Sul periodo intercorrente tra il rimpatrio e l'inizio dell'attività lavorativa sul territorio nazionale si veda anche "*Per gli impatriati non rileva il periodo intercorso tra rientro e inizio dell'attività - Per i giudici di Milano è illegittimo il diniego opposto sulla base di condizioni non richieste dalla legge*", di G. Infranca e P. Semeraro, in Eutekne del 17 luglio 2023 in commento alla sentenza n. 2587/2023, depositata il 10 luglio 2023, della Corte di Giustizia tributaria di I grado di Milano.

[42] Cfr. comma 10 dell'art. 5 del Decreto <<*10.Limitatamente ai soggetti che* ***trasferiscono la propria residenza anagrafica nell'anno 2024*** *le disposizioni del presente articolo si applicano* ***per ulteriori tre periodi di imposta*** *nel caso in cui il contribuente è divenuto proprietario, entro la data del 31 dicembre 2023 e,* ***comunque****, nei dodici mesi precedenti al trasferimento, di un'unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in*

ulteriori tre periodi d'imposta, per un totale massimo di otto, per i soggetti che nell'anno 2024 trasferiscono la propria residenza anagrafica in Italia qualora siano divenuti proprietari <<*entro la data del 31 dicembre 2023 e, comunque, nei dodici mesi precedenti al trasferimento*>> di un'unità immobiliare di tipo residenziale da adibire ad abitazione principale in Italia.

Negli ulteriori tre periodi di imposta, la detassazione è, in ogni caso, nella misura del 50 per cento anche qualora il lavoratore benefici nel primo quinquennio, in tutto o in parte, dell'ulteriore riduzione dell'imponibile (al 40%) (v. *supra* § 1.2).

Sebbene la norma ponga quale condizione per poter fruire del maggior periodo di applicazione dell'agevolazione che il lavoratore sia "divenuto proprietario" di un'unità immobiliare di tipo residenziale da adibire ad abitazione principale, senza specificare come debba avvenire l'acquisto della proprietà, considerata la *ratio* della norma, che è quella di radicare concretamente la residenza nel territorio dello Stato, deve ritenersi che tale radicamento si realizzi soltanto con un comportamento attivo in tale senso da parte del contribuente. Ciò non si verifica qualora l'immobile non sia acquisito direttamente dal lavoratore a titolo oneroso (es. a titolo successorio o in forza di atto di donazione) né se l'acquisto riguardi la sola nuda proprietà o il solo diritto di usufrutto. Si precisa, infine, che la sottoscrizione di un preliminare di compravendita non è sufficiente ad integrare il presupposto per l'estensione del regime agevolato in quanto lo stesso produce, unicamente, effetti obbligatori in capo alle parti, che si impegnano a stipulare in un secondo momento un contratto definitivo, senza produrre l'effetto traslativo tipico della compravendita ([43]).

Al riguardo, si osserva come il legislatore nel far riferimento all'acquisto abbia utilizzato una formulazione diversa e più restrittiva rispetto a quella usata per la proroga della "Pregressa agevolazione" (<<…*l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà*>>) ([44]). Pertanto, a questi fini non dovrebbero rilevare gli acquisti di tale tipologia di immobili, eventualmente effettuati, anche in comproprietà con il

Italia. In tal caso i redditi di cui al comma 1, negli ulteriori tre periodi di imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare.>>.

[43] Cfr. Circ. Agenzia delle entrate n. 33/E del 2020, § 3.2.

[44] Cfr. comma 3-*bis* dell'Art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015.

lavoratore impatriato, dal coniuge, dal convivente o dai figli. Anche su questo punto si attendono indicazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Per quanto riguarda la condizione che l'immobile sia adibito ad abitazione principale si osserva che potrebbe trovare, invece, applicazione la più ampia definizione di abitazione principale contenuta nell'art. 15, comma 1, lett. *b*), del TUIR in tema di detrazione Irpef degli interessi passivi (<<*Per abitazione principale si intende, quella nella quale il contribuente o i suoi familiari dimorano abitualmente*>>). In altri termini, l'immobile acquistato dal lavoratore impatriato potrebbe essere abitato abitualmente anche solo da uno o più dei familiari indicati nell'art. 12 del TUIR (coniuge, parenti entro il terzo grado ed affini entro il secondo grado), ma non anche dallo stesso lavoratore che, peraltro, potrebbe risiedere per lavoro in altro comune/regione ([45]).

Relativamente al momento dell'acquisto, la formulazione utilizzata dal legislatore delegato <<*entro la data del 31 dicembre 2023 e, comunque, nei dodici mesi precedenti al trasferimento*>> dovrebbe far ritenere che il 31 dicembre 2023 sia il termine ultimo per il perfezionamento dell'acquisto, ma occorre verificare, caso per caso, in che data sia avvenuto effettivamente il "trasferimento" ([46]). Al riguardo, dovrebbero valere i chiarimenti contenuti nella citata Circ. n. 33/E/2020 in cui l'Agenzia delle entrate aveva precisato che <<*per individuare i «dodici mesi precedenti al trasferimento» tornano applicabili i chiarimenti resi con la circolare n. 14/E del 4 maggio 2012, richiamati dalla circolare n. 17/E del 23 maggio 2017 (Parte II, paragrafo 3.2), in cui si fa riferimento al concetto di anno secondo il calendario comune, inteso come periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell'anno e fino al giorno antecedente dell'anno successivo. Ad esempio, l'acquisto dell'unità immobiliare intervenuto in data 10 febbraio 2019 richiede che il trasferimento del soggetto in Italia avvenga entro e non oltre il 9 febbraio 2020.*>>.

Pertanto, il lavoratore impatriato che abbia trasferito (*i*) la propria residenza fiscale in Italia nel periodo d'imposta 2025 e (*ii*) la propria residenza anagrafica in data 1° ottobre 2024, potrà fruire della detassazione dal 2025 al 2032, considerando ai fini dell'estensione del periodo agevolato l'acquisto di immobile effettuato entro il 2

[45] Cfr. Circ. Agenzia delle entrate n. 14/E del 19 giugno 2023.

[46] Con tale ultima locuzione si ritiene che il legislatore abbia inteso atecnicamente riferirsi al trasferimento della residenza anagrafica e non solo al rientro fisico nel territorio nazionale.

ottobre 2023.

Si ritiene, inoltre, che l'eventuale proprietà di altro immobile di tipo residenziale sul territorio dello Stato, non dovrebbe impedire al lavoratore di beneficiare dell'estensione dell'agevolazione, non essendovi una preclusione in tal senso nella norma. La stessa norma non disciplina neppure il caso dell'eventuale successiva vendita dell'immobile nel periodo di fruizione dell'agevolazione. A tale riguardo, considerata la *ratio* della norma volta all'effettivo radicamento sul territorio nazionale dell'impatriato, dovrebbe essere coerente, per non perdere l'estensione del beneficio, acquistare un nuovo immobile da adibire ad abitazione principale in Italia. Anche sotto questo aspetto si auspicano chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria.

1.6. Modalità di fruizione dell'agevolazione

Il lavoratore può accedere all'agevolazione mediante richiesta scritta al datore di lavoro o, autonomamente, in sede di dichiarazione dei redditi.

Il datore di lavoro, dopo una preventiva verifica dei requisiti formali previsti dalla normativa, inizierà ad applicare il beneficio a partire dal mese successivo a quello della richiesta, direttamente in busta paga. In sede di conguaglio di fine anno riconoscerà l'agevolazione anche per le altre eventuali mensilità dall'inizio del periodo di imposta. In caso di esito negativo della verifica dei requisiti formali, come si dirà in seguito, il dipendente potrà comunque scegliere, sotto la propria responsabilità, l'applicazione della detassazione del reddito direttamente in dichiarazione dei redditi.

In caso di situazioni dubbie il lavoratore potrà presentare apposito interpello all'Agenzia delle entrate ai sensi del cd. Statuto dei diritti del contribuente ([47]), ma non per la verifica della sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale ([48]).

In alternativa alla richiesta al datore di lavoro, la tassazione agevolata può essere

[47] Cfr. art. 11 della L. n. 212 del 2000, cd. Statuto dei diritti del contribuente.

[48] L'Agenzia delle entrate ha più volte affermato (tra tutte, Circ. n. 9/E del 2016 e la risposta n. 621 del 2021, cit.) che non possa costituire oggetto di interpello la verifica di elementi di fatto per stabilire la sussistenza della residenza fiscale.

applicata direttamente nella dichiarazione dei redditi riferibile all'anno in cui è stata trasferita la residenza in Italia e nei successivi quattro, salvo proroga. Trattandosi di un regime opzionale, la mancata applicazione dell'agevolazione in dichiarazione determina la preclusione della detassazione per quel periodo di imposta, a meno che non sia presentata una dichiarazione integrativa a favore, ma non oltre il termine di 90 giorni dalla data di scadenza ordinaria ([49]).

Tuttavia, considerato che ogni periodo di imposta agevolabile è autonomo, l'inapplicabilità del beneficio per uno o più dei cinque anni, non ne preclude la fruizione nei restanti periodi di imposta, sulla base dei presupposti esistenti al momento del rientro.

1.7. Incompatibilità con altre agevolazioni

Il nuovo regime degli impatriati, così come quello previgente ([50]), è soggetto alle condizioni ed ai limiti recati dai Regolamenti comunitari sugli "aiuti *de minimis*" ([51]) ([52]).

Come osservato dalla dottrina ([53]), si pone il tema di dover individuare quali lavoratori

---

[49] Circ. n. 33 del /2020, cit., § 6, in cui l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che, oltre i 90 giorni, non si realizzano le condizioni per la *remissio in bonis*.

[50] Cfr. art. 8-*bis*, comma 2, del D.L. 16 ottobre 2017, n. 148 <<*2. Le disposizioni contenute nell'articolo 44 del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e nell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, si applicano nel rispetto delle condizioni e dei limiti del regolamento (UE) 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti de minimis, del regolamento (UE) 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti de minimis nel settore agricolo, e del regolamento (UE) 717/2014 della Commissione, del 27 giugno 2014, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti de minimis nel settore della pesca e dell'acquacoltura.*>>.

[51] Cfr. art. 5, comma 7, del Decreto <<*7. Le disposizioni del presente articolo si applicano nel rispetto delle condizioni e dei limiti del regolamento (UE) 1407/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti de minimis, del regolamento (UE) 1408/2013 della Commissione, del 18 dicembre 2013, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti de minimis nel settore agricolo, e del regolamento (UE) 717/2014 della Commissione, del 27 giugno 2014, relativo all'applicazione degli articoli 107 e 108 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea agli aiuti de minimis nel settore della pesca e dell'acquacoltura.*>>.

[52] Al riguardo si ricorda che il Regolamento UE del 18 dicembre 2013, n. 1407/2013, prevede che non sono annoverabili tra gli "aiuti di Stato illegittimi" gli "aiuti de minimis", cioè quelli che gli Stati membri concedono alle imprese operanti in uno specifico settore e di ammontare complessivo, per singola "impresa unica", non superiore a 200.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari.

[53] Sul punto si veda "*Riforma del regime speciale per lavoratori impatriati e nuove criticità*" di P. Scarioni, A. Fiorentino Martino e E. Milani, in Corriere Tributario n. 12/2023, pag. 1009 e ss..

impatriati siano effettivamente soggetti alla c.d. limitazione *de minimis*. Infatti, sia l'art. 107, paragrafo 1, del TFUE, sia i Regolamenti richiamati dalla norma fanno riferimento alle "imprese", senza menzionare i "lavoratori dipendenti e a questi assimilati", né i "lavoratori autonomi". Non essendo applicabile la "Nuova agevolazione" ai redditi d'impresa, la previsione potrebbe restare priva di effetti concreti. Tuttavia, la più ampia nozione di impresa contenuta nella norma comunitaria, non sovrapponibile con quella del diritto interno, fa sì che siano destinatari delle misure sugli aiuti di Stato anche i lavoratori autonomi ([54]). Pertanto, i limiti imposti dalla normativa comunitaria sugli aiuti di Stato *de minimis*, cui fa riferimento il comma 7 dell'art. 5 del Decreto, trovano applicazione per i lavoratori impatriati percettori di redditi di lavoro autonomo.

Anche se il Decreto non lo prevede espressamente, si ritiene che la "Nuova agevolazione" non possa, inoltre, trovare applicazione nei casi in cui il lavoratore già stia beneficiando di altre agevolazioni fiscali, come quelle previste per favorire il rientro in Italia dei docenti e dei ricercatori scientifici e, più in particolare, quelle introdotte:

- dall'art. 44 del D.Lgs. n. 78 del 2010 (convertito con modificazioni dalla L. n. 122 del 2010);
- dall'art. 17 del D.Lgs. n. 185 del 2008 (convertito con modificazioni dalla L. n. 2 del 2009, e successive modifiche e integrazioni);
- dall'art. 1, commi 271-279, della L. n. 296 del 2006;
- dall'art. 24-*bis* del TUIR.

Infatti, si ritiene che valga il principio secondo cui per una medesima situazione il contribuente non possa contemporaneamente fruire di più agevolazioni.

Si ritiene, invece, che qualora il lavoratore, a seguito di precedenti rimpatri, abbia fruito della "Pregressa agevolazione", eventualmente anche solo per il periodo minimo di due periodi d'imposta, potrebbe beneficiare della "Nuova agevolazione" al

[54] Cfr. Circ. 4 maggio 2012, n. 14/E in cui la stessa Agenzia delle entrate aveva precisato che <<*la nozione di impresa rilevante ai fini dell'applicazione della normativa dell'Unione Europea in materia di aiuti di Stato è ampia e ricomprende ogni entità, indipendentemente dalla forma giuridica rivestita, che eserciti un'attività economica*>>.

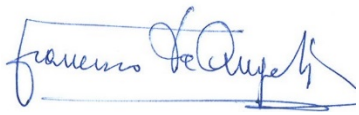
verificarsi dei requisiti normativamente previsti dall'art. 5 del Decreto con riferimento ad un nuovo impatrio.

Anche su questo specifico tema si auspica un chiarimento ufficiale da parte dell'Amministrazione finanziaria.

* * *

Cordiali saluti.

Il Direttore



(Francesco De Angelis)

TABELLA RIASSUNTIVA – *Confronto agevolazioni per i lavoratori impatriati*

	Regime applicabile fino al 2023 *(Art. 16 D. Lgs. n. 147/2015)*	**Regime applicabile dal 2024** *(Art. 5 del D. Lgs. n. 209/2023)*
Misura della detassazione	per il **primo quinquennio**: - **70%** (senza limiti di reddito); - **90%** (senza limiti di reddito) per i soggetti che hanno trasferito la residenza in un comune del Centro-Sud e Sud Italia	per il **primo quinquennio**: - **50%** (entro il limite annuale di 600 mila euro); - **60%** (entro il limite annuale di 600 mila euro) a condizione che: a) il lavoratore si trasferisce in Italia con un figlio minore; b) in caso di nascita di un figlio o di adozione di un minore di età durante il periodo di fruizione del regime, a condizione che sia residente in Italia (dal periodo d'imposta in corso al momento della nascita o dell'adozione e per il tempo residuo di fruibilità dell'agevolazione)
	per il **secondo quinquennio** (proroga): - **50%** (senza limiti di reddito) per i soggetti che abbiano (i) almeno un figlio minorenne o a carico, anche in affido preadottivo o (ii) acquistato almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento; - **90%** (senza limiti di reddito) per i soggetti che abbiano (i) almeno tre figli a carico e (ii) acquistato un immobile ad uso abitativo	per **ulteriori tre periodi di imposta**: - **50%** (entro il limite annuale di 600 mila euro) per i soggetti che (i) trasferiscono la propria residenza anagrafica nel 2024 e (ii) abbiano acquistato, entro il 31 dicembre 2023 o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, un'unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in Italia.
Permanenza minima in Italia post rimpatrio	- due periodi d'imposta	- quattro anni