

Risposta n. 142/2025

OGGETTO: Nuovo regime agevolativo per i lavoratori impatriati – periodo minimo di residenza all'estero in caso di "patto di sospensione del rapporto di lavoro" – articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante dichiara:

- di essere cittadino italiano, assunto dalla Società Alfa il 1° giugno 2007 con contratto di lavoro a tempo indeterminato;
- di essere stato distaccato all'estero:
 - da febbraio 2008 ad agosto 2011 a (...) presso (...);
 - dal 1° settembre 2011 a dicembre 2020 in (...), presso la Società Beta, con il ruolo di (...);

- dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 nuovamente in (...), presso la Società Beta;

- che dal 1° gennaio 2023 il suo contratto di lavoro è stato ceduto dalla Società Alfa alla Società Gamma, che è subentrata nel rapporto di lavoro;

- che il 12 gennaio 2023, al fine di poter sviluppare una collaborazione professionale con la Società Beta, ha sottoscritto con la Società Gamma un *«patto di sospensione del rapporto di lavoro con decorrenza dal 15 gennaio 2023 al 31 dicembre 2023, successivamente prorogato fino al 31 dicembre 2025, senza alcuna corresponsione né decorrenza di anzianità e in assenza di obblighi retributivi, contributivi, assicurativi e previdenziali in capo»* alla società Gamma.

- che il 16 gennaio 2023 ha ricevuto e accettato la proposta di contratto di lavoro dalla Società Beta per lo svolgimento all'estero dell'attività (...).

- che il *«gruppo (...) possiede una partecipazione di minoranza nella»* Società Beta *«ma non esercita il controllo su detta società e perciò non la consolida integralmente ai fini della redazione del proprio bilancio consolidato»*.

- che *«risulta ad oggi iscritto all'anagrafe degli italiani residenti all'estero con decorrenza dal 19 maggio 2023»*;

- di aver conseguito il titolo di laurea in (...) presso l'Università degli Studi di (...), integrando i 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;

- che intende rientrare a lavorare in Italia per la Società Gamma trasferendo la propria residenza fiscale a partire dal 1° gennaio 2026 e di voler rimanere fiscalmente residente in Italia per i prossimi anni.

Ciò posto, l'*Istante* chiede se nella fattispecie prospettata possa applicare il regime speciale per i lavoratori impatriati di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 ed in particolare chiede chiarimenti *«circa l'eventuale ostatività del patto di sospensione nell'accesso al regime agevolato»*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che *«il patto di sospensione del rapporto di lavoro»* non sia ostativo all'accesso al regime agevolato di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 e di poterlo, pertanto, applicare in quanto:

- non è stato fiscalmente residente in Italia nei tre periodi di imposta precedenti il trasferimento e *«ritiene di non aver prestato attività lavorativa nel territorio estero in favore di soggetti per cui è stato impiegato in Italia»*;

- intende trasferire la residenza fiscale in Italia ai sensi dell'articolo 2 del TUIR a partire dal periodo d'imposta 2026 e si impegna a mantenerla per almeno quattro anni prestando la propria attività lavorativa in misura prevalente nel territorio dello Stato;

- integra i requisiti di elevata qualificazione o specializzazione in quanto possiede un titolo di laurea.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 (in vigore dal 29 dicembre 2023), disciplina il *"nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati"* (di seguito *"nuovo regime"*), che si applica ai contribuenti che trasferiscono, dal periodo d'imposta 2024, la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Il comma 1 del citato articolo 5 dispone che *«i redditi di lavoro dipendente, i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, i redditi di lavoro autonomo derivanti dall'esercizio di arti e professioni prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, entro il limite annuo di 600.000 euro concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:*

a) i lavoratori si impegnano a risiedere fiscalmente in Italia per un periodo di tempo corrispondente a quello di cui al comma 3, secondo periodo;

b) i lavoratori non sono stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento. Se il lavoratore presta l'attività lavorativa nel territorio dello Stato in favore dello stesso soggetto presso il quale è stato impiegato all'estero prima del trasferimento oppure in favore di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo, il requisito minimo di permanenza all'estero è di:

1) sei periodi d'imposta, se il lavoratore non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo;

2) sette periodi d'imposta, se il lavoratore, prima del suo trasferimento all'estero, è stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo;

c) l'attività lavorativa è prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato;

d) i lavoratori sono in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione come definiti dal decreto legislativo 28 giugno 2012, n. 108 e dal decreto legislativo 9 novembre 2007, n. 206».

In base al successivo comma 2, «*si considerano appartenenti allo stesso gruppo i soggetti tra i quali sussiste un rapporto di controllo diretto o indiretto ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile ovvero che, ai sensi della stessa norma, sono sottoposti al comune controllo diretto o indiretto da parte di un altro soggetto*».

Con la risposta all'istanza d'interpello n. 41 pubblicata il 20 febbraio 2025, consultabile nell'apposita sezione presente sul sito dell'Agenzia delle entrate, è stato precisato che «*La sussistenza di tale condizione deve essere valutata nel periodo d'imposta in cui il lavoratore trasferisce la residenza fiscale in Italia.*

In altri termini, il periodo minimo di pregressa permanenza all'estero viene innalzato da tre periodi d'imposta a:

1) sei periodi d'imposta, se il lavoratore, prima del trasferimento all'estero, non è stato in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto per il quale ha lavorato all'estero 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 in precedenza impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto per il quale ha lavorato all'estero oppure di un soggetto appartenente al suo stesso gruppo.

Ad esempio, il lavoratore impiegato all'estero presso la Società Alfa che, al trasferimento in Italia, continua a lavorare per tale Società (o per una società del medesimo gruppo) potrà applicare il nuovo regime, nel rispetto di ogni altra condizione, se è stato residente all'estero per un periodo minimo di sei anni.

Inoltre, se il lavoratore già lavorava per la Società Alfa (o per una società del medesimo gruppo) prima del trasferimento all'estero potrà applicare il nuovo regime, nel rispetto di ogni altra condizione, se è stato residente all'estero per un periodo minimo di sette anni.

Si ritiene, al riguardo, che, ai fini della determinazione del periodo minimo di residenza all'estero, occorra 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.

Pertanto, ad esempio, per il contribuente che rientra in Italia nel 2024 per svolgere l'attività lavorativa in favore dello stesso datore di lavoro per il quale ha lavorato all'estero fino al 2020, avendo successivamente interrotto il rapporto di lavoro con tale soggetto, il periodo minimo di permanenza all'estero è di tre anni.

Ciò in quanto non c'è coincidenza tra il 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 il lavoratore è stato impiegato all'estero nel periodo d'imposta precedente il rientro in Italia e quello presso il quale lavorerà dopo il trasferimento in Italia.

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.

In altri termini, ad esempio, per il contribuente che rientra in Italia nel 2024 per svolgere l'attività lavorativa in favore dello stesso datore di lavoro per il quale ha lavorato all'estero, il periodo minimo di permanenza all'estero è di sei anni se non c'è coincidenza tra il datore di lavoro per il quale il lavoratore è stato impiegato all'estero nel periodo d'imposta precedente o, comunque, fino alla data del rientro in Italia e quello presso il quale lavorerà dopo il trasferimento in Italia».

Si fa presente, inoltre, che la circolare n. 9/E del 1° aprile 2016 ha chiarito come il legislatore abbia inteso escludere dall'area dell'interpello tutte quelle ipotesi

caratterizzate *«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)»*.

In applicazione dei richiamati chiarimenti, si evidenzia che la verifica in merito alla sussistenza di un rapporto di controllo diretto o indiretto, ai sensi dell'articolo 2359, primo comma, numero 1), del codice civile, finalizzata ad accertare se l'attività lavorativa svolta nel territorio dello Stato sia prestata in favore dello stesso soggetto presso il quale il contribuente era stato impiegato all'estero prima del trasferimento oppure in favore di un soggetto *«appartenente al suo stesso gruppo»* non può costituire oggetto di un'istanza di interpello in quanto implica valutazioni di fatto eventualmente esperibili in sede di attività di controllo.

Ciò posto, nel caso in esame l'*Istante* afferma che al rientro in Italia lavorerà per un datore di lavoro (Società Gamma) diverso da quello per il quale è stato impiegato all'estero prima del trasferimento (Società Beta) e da quello per cui aveva lavorato in Italia prima del trasferimento all'estero (Società Alfa), ma non specifica se i predetti soggetti appartengano al medesimo gruppo come definito ai sensi del comma 2 del citato articolo 5 del decreto legislativo n. 209 del 2023, limitandosi ad affermare che il gruppo cui appartiene la società per la quale lavorerà in Italia *«possiede una partecipazione di minoranza»* nella società Beta *«ma non esercita il controllo su detta società e perciò non la consolida integralmente ai fini della redazione del proprio bilancio consolidato»*.

Ciò posto, in linea con i chiarimenti sopra riportati, nel caso in esame, *l'Istante* potrà applicare il regime impatriati:

- se è stato residente all'estero per almeno tre periodi d'imposta se non c'è coincidenza tra il 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 il lavoratore è stato impiegato all'estero nel periodo d'imposta precedente il rientro in Italia e quello presso il quale lavorerà dopo il trasferimento in Italia;

- qualora, invece, vi sia coincidenza, il periodo minimo di pregressa permanenza all'estero da tre, aumenta a sei o sette anni, a seconda che continui a lavorare per lo stesso datore di lavoro per il quale ha lavorato all'estero e se questo coincide 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.

In assenza di ulteriori condizioni poste dalla norma, non assume rilievo la circostanza che *l'Istante* abbia sottoscritto con il datore di lavoro per cui lavorerà in Italia al rientro *«un patto di sospensione del rapporto di lavoro con decorrenza dal 15 gennaio 2023 al 31 dicembre 2023, successivamente prorogato fino al 31 dicembre 2025 al fine di poter sviluppare una collaborazione professionale con la società presso la quale già svolge l'attività lavorativa all'estero»*.

Resta fermo che non è possibile valutare in sede di interpello, trattandosi di *«accertamenti di fatto»*, se le citate società appartengono allo stesso gruppo, inteso secondo la definizione sopra illustrata contenuta nel citato articolo 5, comma 2, del decreto legislativo n. 209 del 2023 né confermare la sussistenza dei requisiti di elevata

qualificazione e specializzazione previsti dal nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati.

Si fa presente, infine, che anche la verifica della sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale di un soggetto riguarda elementi di fatto che, non possono essere oggetto di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, restando impregiudicato il potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza d'interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)