Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Risposta n. 226/2026

OGGETTO: ***Nuovo regime agevolativo per i lavoratori impatriati – Fruizione del beneficio da parte di un contribuente rientrato dall'estero, che svolge la propria attività lavorativa prevalentemente in territorio italiano, in modalità agile, con trasferte periodiche presso la sede del datore di lavoro 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* dichiara:

- di essere cittadino italiano, in possesso di laurea magistrale;

- di essere fiscalmente residente nel Regno Unito dal 2021 e di aver intrattenuto ininterrottamente rapporti di lavoro dipendente con datori di lavoro ivi residenti;

- di essere lavoratore dipendente dal 2025 presso una società di diritto britannico senza stabile organizzazione in Italia;

- che intende trasferire la propria residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo di imposta 2027 e di voler mantenere la medesima residenza fiscale per almeno quattro periodi d'imposta;

- che intende continuare, dopo il trasferimento in Italia, l'attuale rapporto di lavoro con il datore di lavoro del Regno Unito, prestando l'attività lavorativa prevalentemente in territorio italiano in modalità agile, con trasferte periodiche presso la sede del datore di lavoro nel Regno Unito;

- che il lavoro prestato sul territorio dello Stato italiano avrà una durata non inferiore alla maggior parte del periodo d'imposta.

Ciò premesso, l'*Istante* chiede se:

- ai fini del "*computo dei sei periodi di imposta di pregressa residenza estera di cui all'articolo 5, comma 1 lettera b), n. 1 del decreto legislativo n. 209 del 2023, il periodo di imposta 2021 debba considerarsi periodo di residenza all'estero, ai sensi dell'articolo 5, comma 6, del medesimo decreto, in presenza di iscrizione all'AIRE con decorrenza dal 22 maggio 2021 e, dunque, per la maggior parte del periodo d'imposta, tenuto conto che nel medesimo periodo l'istante è risultato iscritto nell'anagrafe della popolazione residente per soli 141 giorni, inferiori alla maggior parte del periodo d'imposta di cui all'articolo 2, comma 2, del TUIR (nella formulazione pro tempore vigente)*";

- "*l'intero reddito di lavoro dipendente corrisposto dalla Società - ivi inclusa la quota parte riferibile alle giornate di trasferta prestate all'estero (presso la sede del datore di lavoro nel Regno Unito e altre sedi estere) - concorra al regime agevolativo di cui all'articolo 5 del decreto legislativo n. 209 del 2023 in coerenza con l'impostazione*

di cui alla circolare n. 33 del 28 dicembre 2020, paragrafo 7.5, le cui indicazioni la prassi ha ritenuto applicabili al nuovo regime in quanto compatibili";

- il "*mancato rispetto, in un singolo periodo d'imposta del requisito di prestazione prevalente dell'attività lavorativa nel territorio dello Stato comporti esclusivamente la non spettanza dell'agevolazione per il medesimo periodo d'imposta senza determinare la decadenza dal regime per i restanti periodi del quinquennio, atteso che l'unica ipotesi di decadenza espressamente disciplinata, dall'articolo 5 comma 3 del decreto legislativo 209 del 2023 attiene al mancato mantenimento della residenza fiscale in Italia per almeno 4 anni*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che, ai sensi dell'articolo 5, comma 6, del d. lgs n. 209 del 2023, "*i cittadini italiani si considerano residenti all'estero se sono stati iscritti all'AIRE ovvero se hanno la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni. La verifica della residenza fiscale va condotta, per ciascun periodo d'imposta, secondo il criterio della maggior parte del periodo d'imposta di cui all'articolo 2, comma 2 del TUIR. Nel periodo d'imposta 2021 l'istante:*

(i) non è risultato iscritto all'anagrafe della popolazione residente per la maggior parte del periodo (141 giorni su 365), sicché la presunzione di residenza fondata sul dato anagrafico non può operare;

(ii) è risultato iscritto all'AIRE per la maggior parte del periodo (224 giorni su 365)".

L'*Istante* sostiene, inoltre, che "*ai fini del requisito di prevalenza rileva il computo dei giorni di lavoro prestati nel territorio dello Stato nell'arco di ciascun periodo d'imposta; ove tale requisito risulti integrato, il reddito di lavoro dipendente erogato in relazione al rapporto di lavoro prestato prevalentemente in Italia concorre integralmente al regime agevolativo, ivi inclusa la quota parte riferibile a giornate di trasferta all'estero, trattandosi di componenti del medesimo reddito di lavoro dipendente riferibile ad attività resa nell'ambito di un rapporto radicato nel territorio dello stato*".

L'*Istante* ritiene, infine, che "*il requisito di prevalenza va verificato in relazione a ciascun periodo d'imposta; il suo eventuale mancato rispetto in un singolo periodo comporta esclusivamente la non spettanza dell'agevolazione per il periodo interessato, ferma la fruibilità del regime nei restanti periodi del quinquennio in cui i requisisti risultino integrati*".

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 (recante *«Attuazione della riforma fiscale in materia di fiscalità internazionale»*), in vigore dal 29 dicembre 2023, come da ultimo modificato dall'articolo 22, comma 1, della legge 23 settembre 2025, n. 132, ha introdotto 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, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR).

Tale ultima disposizione prevede che, ai fini delle imposte sui redditi, «*si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente»* (cfr., sul punto, i chiarimenti resi con la circolare n. 20/E del 4 novembre 2024, a cui si rinvia per gli opportuni approfondimenti in materia).

Il comma 1 del citato articolo 5 del d.lgs. n. 209 del 2023 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, oppure hanno svolto un'attività di ricerca anche applicata nell'ambito delle tecnologie di intelligenza artificiale».

Il *nuovo regime* si applica 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.

Ciò premesso, per quanto di interesse nel caso di specie, si fa presente che con la risposta a istanza di interpello n. 2, pubblicata il 12 gennaio 2026, richiamata, da ultimo, dalla risposta a istanza di interpello n. 82, pubblicata il 20 marzo 2026, è stato evidenziato che "*con la circolare n. 25/E del 18 agosto 2023, riferita al regime speciale*

per lavoratori impatriati di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 209 (di seguito, 'vecchio regime'), è stato, tra l'altro chiarito che [...] *sono agevolabili i redditi prodotti in Italia. Per individuare tali redditi si rinvia ai criteri di collegamento con il territorio dello Stato previsti dall'articolo 23 del TUIR, il quale considera prodotti in Italia i redditi di lavoro dipendente se prestati nel territorio dello Stato, anche se remunerati da un soggetto estero. In linea generale, quindi, l'esenzione non spetta per i redditi derivanti da attività di lavoro prestata fuori dai confini dello Stato (cfr. circolare n. 17/E del 2017). In definitiva, può accedere al «regime speciale per lavoratori impatriati» il soggetto che trasferisce la propria residenza in Italia, pur continuando a lavorare in smart working alle dipendenze di un datore di lavoro estero, a partire dal periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento in Italia*».

Con la risposta n. 596 pubblicata il 16 settembre 2021 è stato, inoltre, chiarito che il rientro in Italia di un lavoratore dipendente in smart working consente di accedere al vecchio regime anche se il datore di lavoro è una società estera. Ciò in quanto, come chiarito con la circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020 (cfr. paragrafo 7.5), il citato articolo 16 «non richiede che l'attività sia svolta per un'impresa operante sul territorio dello Stato, pertanto, possono accedere all'agevolazione i soggetti che vengono a svolgere in Italia attività di lavoro alle dipendenze di un datore di lavoro con sede all'estero, o i cui committenti (in caso di lavoro autonomo o di impresa) siano stranieri (non residenti)».

Tali chiarimenti, seppur riferiti al vecchio regime sono applicabili anche al nuovo regime atteso che, ai fini dell'applicazione di entrambe le normative, è necessario, tra

l'altro, che nel periodo d'imposta l'attività lavorativa sia prestata prevalentemente nel territorio dello Stato".

Con riferimento alla condizione che "*l'attività lavorativa sia prestata prevalentemente nel territorio dello Stato*" con la circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020, sia pure relativamente al previgente regime speciale per lavoratori impatriati, di cui all'articolo 16 del decreto legislativo del 14 settembre 2015, n. 147, è stato chiarito che "[...] *tale condizione deve essere verificata in relazione a ciascun periodo d'imposta e risulta soddisfatta se l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno. Al riguardo, come precisato nella circolare n. 17/E del 2017 (paragrafo 3.3), nel computo dei 183 giorni rientrano non solo i giorni lavorativi ma anche le ferie, le festività, i riposi settimanali e altri giorni non lavorativi. Non possono essere, invece, computati i giorni di trasferta di durata superiore a 183 giorni, o il distacco all'estero, essendo l'attività lavorativa prestata fuori dal territorio dello Stato. Il lavoratore, qualora non rispetti il predetto requisito temporale, pur essendo fiscalmente residente in Italia, non potrà fruire del beneficio sul reddito prodotto nel territorio dello Stato per tale periodo di imposta, che sarà quindi ordinariamente assoggettato a tassazione sull'intera base imponibile. Qualora l'attività lavorativa risulti prevalentemente prestata in Italia, i redditi agevolabili possono comprendere anche le somme corrisposte per l'attività di lavoro prestata in trasferta all'estero, naturalmente se di durata inferiore a 183 giorni nel periodo d'imposta. Restano esclusi, invece, dal regime agevolativo i redditi prodotti all'estero, per individuare i quali si rinvia ai criteri di collegamento con il territorio dello Stato previsti dall'articolo 23 del TUIR, il quale*

considera prodotti in Italia i redditi di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo se prestati nel territorio dello Stato, anche se remunerati da un soggetto estero".

Ad analoghe conclusioni si perviene anche con riferimento al *nuovo regime* a favore dei lavoratori impatriati, stante la sostanziale sovrapponibilità con gli altri regimi agevolativi previsti per i contribuenti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia la cui applicazione è subordinata, tra l'altro, alla condizione che l'attività lavorativa sia prestata prevalentemente nel territorio dello Stato.

In applicazione dei suddetti principi, l'*Istante* che, in base a quanto dichiarato ed ivi assunto acriticamente, trasferirà la propria residenza fiscale in Italia nel corso del 2027 e svolgerà l'attività lavorativa in *smart working* alle dipendenze del medesimo datore di lavoro estero presso il quale lavorava prima del trasferimento può, al ricorrere di tutti i requisiti previsti dalla normativa, non oggetto della presente istanza d'interpello, fruire del *nuovo regime* a decorrere dal 2027, a nulla rilevando, nel caso di specie, la continuità del rapporto di lavoro con il datore di lavoro estero, essendo fiscalmente residente nel Regno Unito dal 2021 (e, dunque, per il periodo minimo di residenza all'estero richiesto dalla norma).

Qualora, tuttavia, per effetto delle trasferte all'estero, l'attività lavorativa, nell'ambito di un singolo periodo d'imposta, non sia prestata prevalentemente nel territorio dello Stato, limitatamente a tale periodo di imposta l'*Istante* non può fruire del beneficio sul reddito prodotto nel territorio dello Stato che sarà, quindi, ordinariamente assoggettato a tassazione, ferma la fruibilità del *nuovo regime* nei restanti periodi in cui risultino integrati i requisiti richiesti dalla norma. Qualora l'attività lavorativa risulti,

invece, prevalentemente prestata in Italia, sono agevolabili anche le somme corrisposte per l'attività di lavoro prestata in trasferta all'estero.

Resta fermo che, in ogni caso, esula dall'istituto dell'interpello l'accertamento dei requisiti necessari ai fini dell'accesso al nuovo regime nonché della sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale dell'*Istante*, atteso che tali verifiche implicano delle valutazioni di ordine fattuale.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto restando, dunque, impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

firma su delega del Direttore Centrale
atto di delega prot. R.I. 7107 del 13.05.2026

IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)