



■ LAVORATORI IMPATRIATI: IL REGIME FISCALE PER IL RIENTRO IN ITALIA

Le agevolazioni fiscali per i lavoratori impatriati si inseriscono in quella serie di contromisure attuate dall'autorità legislativa al fine di favorire il cosiddetto "rientro dei cervelli", ossia incentivare i lavoratori italiani a rientrare nel territorio italiano e altresì a fornire delle misure fiscalmente favorevoli per coloro che hanno interesse o intenzione di trasferire la propria residenza fiscale in Italia.

LAVORATORI IMPATRIATI: IL REGIME FISCALE PER IL RIENTRO IN ITALIA



DEFINIZIONE E REQUISITI DEI LAVORATORI IMPATRIATI

IL VECCHIO REGIME IMPATRIATI (ART. 16 D.LGS. N. 147/2015)

PROROGA DEL VECCHIO REGIME AGEVOLATO PER I LAVORATORI IMPATRIATI

ACCESSO E FRUIZIONE DEL VECCHIO REGIME AGEVOLATO

PERDITA DEL BENEFICIO FISCALE: VECCHIO REGIME

IL NUOVO REGIME IMPATRIATI (ART. 5, D.LGS. N. 209/2023)

ACCESSO E FRUIZIONE DEL NUOVO REGIME AGEVOLATO

PERDITA DEL BENEFICIO FISCALE: NUOVO REGIME



Sommario:

- Definizione e requisiti dei lavoratori impatriati
- Il vecchio regime impatriati (art. 16 D.lgs. n. 147/2015)
- Proroga del vecchio regime agevolato per i lavoratori impatriati
- Accesso e fruizione del vecchio regime agevolato
- Perdita del beneficio fiscale: vecchio regime
- Il nuovo regime impatriati (art. 5, D.lgs. n. 209/2023)
- Accesso e fruizione del nuovo regime agevolato
- Perdita del beneficio fiscale: nuovo regime



Collegamenti:

- art. 16, D.lgs. n. 147/2015
- art. 5, d.lgs. n. 209/2023
- art. 2, co. 1, L. n. 238/2010
- D.L. n. 34/2019
- art. 2 DPR n. 917/1986
- AdE risposta interpello n. 59/2020
- art. 24 bis TUIR
- circolare AdE n. 33/E 2020
- art. 2, co. 2, TUIR
- risp. interpello 22 del 07/02/2025
- AdE risposta interpello n. 263/2025
- circolare AdE n. 17/E 2017
- D.lgs. n. 206/2007
- D.lgs. n. 108/2012
- Cass. 27 dicembre 2024, n. 34655

DEFINIZIONE E REQUISITI DEI LAVORATORI IMPATRIATI

Il lavoratore impatriato è un **cittadino UE o extracomunitario** stanziauto all'estero e che **trasferisce la propria residenza anagrafica in territorio italiano e produce dei redditi da lavoro dipendente e assimilato e di lavoro autonomo in Italia**.

Il lavoratore per poter fruire dell'agevolazione fiscale deve:

- essere **rimasto all'estero** per un minimo numero di periodi di imposta stabiliti per legge, prima di trasferirsi in Italia;
- impegnarsi a **rimanere in Italia** per un certo numero di anni, anch'essi stabiliti per legge e a prestare attività lavorativa in territorio italiano.

! Il lavoratore, come si può evincere anche dalla ratio stessa dell'intervento legislativo che ha disposto la **misura agevolativa**, dev'essere dotato di requisiti di **elevata qualificazione o specializzazione**. Tale agevolazione è disposta al fine di richiamare e attirare delle risorse umane ad alto valore aggiunto e contribuire allo sviluppo generale del Paese.

Attualmente sono vigenti **due diversi regimi** per i lavoratori impatriati:

- ① il **vecchio regime** è valido per i laureati e lavoratori con **residenza anagrafica in Italia acquisita entro il 31 dicembre 2023** ed è disciplinato dall'art. 16, D.lgs. n. 147/2015, oggi abrogato;
- ② il **nuovo regime** è disciplinato dall'art. 5, d.lgs. n. 209/2023 che, di fatto, ha abrogato il predetto art. 16 ed è fruibile dagli impatriati che **trasferiscono la propria residenza a partire dal 2024**.

Dopo l'introduzione del nuovo regime quindi, coloro i quali hanno trasferito la propria residenza anagrafica entro il 31 dicembre 2023 possono ancora usufruire del vecchio regime impatriati.

IL VECCHIO REGIME IMPATRIATI (ART. 16 D.LGS. N. 147/2015)

L'art. 16 del D.lgs. n. 147/2015, prevedeva un regime fiscale agevolato destinato ai lavoratori che hanno trasferito la residenza in Italia **entro il 31 dicembre 2023**. In base a tale disposizione, i redditi di lavoro dipendente, i **redditi assimilati** a quelli di lavoro dipendente e i redditi di lavoro autonomo prodotti nel territorio dello Stato da soggetti che trasferivano la residenza in Italia **concorrevano alla formazione del reddito complessivo** soltanto **nella misura del 30%** del loro ammontare, e ciò per un periodo di **cinque anni**.

Per poter **beneficiare** dell'agevolazione era necessario che sussistessero determinate condizioni; infatti i lavoratori:

- ① non dovevano essere stati **residenti in Italia nei due periodi d'imposta precedenti al trasferimento**;
- ② dovevano impegnarsi a **risiedere nel territorio dello Stato per almeno due anni**.

 Con riferimento al requisito della **residenza estera**, la normativa ha previsto che potessero accedere al regime agevolativo dei lavoratori impatriati anche i cittadini italiani rientrati a partire dal **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019, ancorché non iscritti all'AIRE** nel biennio antecedente al rientro. Tale possibilità era tuttavia subordinata alla condizione che il soggetto avesse avuto la **residenza in un altro Stato**, ai sensi di una **Convenzione contro le doppie imposizioni** sui redditi, per un periodo minimo di **due anni**.

Inoltre, l'attività lavorativa doveva essere prestata **prevalentemente nel territorio italiano**.

Il beneficio si applicava anche ai soggetti individuati dall'art. 2, co. 1, della L. n. 238/2010. Le categorie di tali soggetti venivano definite con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, tenendo conto delle specifiche esperienze e qualificazioni scientifiche e professionali possedute.

Il regime agevolativo era altresì esteso ai cittadini di **Stati diversi da quelli dell'Unione europea**, a condizione che tra il loro Stato di provenienza e l'Italia fosse in vigore una **convenzione per evitare le doppie imposizioni** in materia di imposte sul reddito, ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale.

Per accedere al beneficio, tali cittadini dovevano:

- ① essere in possesso di un **diploma di laurea, triennale o magistrale**;
- ② aver svolto **continuativamente**, nei **ventiquattro mesi precedenti il trasferimento, un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa al di fuori del territorio italiano**;
in alternativa
- ③ aver svolto un'attività di **studio all'estero per un periodo continuativo di almeno ventiquattro mesi, con il conseguimento di un diploma di laurea o di una specializzazione post lauream**.

I benefici previsti per i lavoratori impatriati, modificati dal D.L. n. 34/2019, erano riconosciuti a coloro che trasferivano la propria residenza fiscale in Italia a decorrere dal **periodo d'imposta 2020**. In realtà, l'agevolazione spettava anche, come anticipato, a chi aveva effettuato il trasferimento nella seconda metà del 2019, in virtù di quanto disposto dall'art. 2 DPR n. 917/1986 (TUIR). Tale articolo stabiliva infatti che la residenza fiscale si acquisiva a partire dal periodo d'imposta in cui il domicilio, la residenza civilistica o l'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente sussistevano per la maggior parte del periodo stesso.

A seguito dell'intervento normativo introdotto dal D.L. n. 34/2019, i lavoratori impatriati potevano beneficiare di una **detassazione ai fini dell'IRPEF pari al 70%** dei redditi di lavoro dipendente, dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e dei redditi di lavoro autonomo prodotti in Italia, per un periodo di **cinque anni**.

 Per i lavoratori che trasferivano la propria **residenza** in una delle Regioni del **Mezzogiorno** — Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna o Sicilia — la misura agevolativa era ulteriormente incrementata: in tali casi, l'imponibile concorreva alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10%, con una **detassazione pari al 90%**.



Sommario:

- Definizione e requisiti dei lavoratori impatriati
- Il vecchio regime impatriati (art. 16 D.lgs. n. 147/2015)
- Proroga del vecchio regime agevolato per i lavoratori impatriati
- Accesso e fruizione del vecchio regime agevolato
- Perdita del beneficio fiscale: vecchio regime
- Il nuovo regime impatriati (art. 5, D.lgs. n. 209/2023)
- Accesso e fruizione del nuovo regime agevolato
- Perdita del beneficio fiscale: nuovo regime



Collegamenti:

- art. 16, D.lgs. n. 147/2015
- art. 5, d.lgs. n. 209/2023
- art. 2, co. 1, L. n. 238/2010
- D.L. n. 34/2019
- art. 2 DPR n. 917/1986
- AdE risposta interpello n. 59/2020
- art. 24 bis TUIR
- circolare AdE n. 33/E 2020
- art. 2, co. 2, TUIR
- rsp. interpello 22 del 07/02/2025
- AdE risposta interpello n. 263/2025
- circolare AdE n. 17/E 2017
- D.lgs. n. 206/2007
- D.lgs. n. 108/2012
- Cass. 27 dicembre 2024, n. 34655

PROROGA DEL VECCHIO REGIME AGEVOLATO PER I LAVORATORI IMPATRIATI

Al termine del primo quinquennio, la normativa prevedeva la possibilità di **prorogare il beneficio per ulteriori cinque periodi d'imposta**, a condizione che ricorressero determinati **requisiti** (ad esempio, potevano accedere a tale estensione i lavoratori con **almeno un figlio minorenne o fiscalmente a carico**, anche in affido preadottivo). Il requisito della presenza dei figli doveva essere soddisfatto entro la scadenza del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione, indipendentemente dal fatto che la nascita o l'affidamento avvenissero prima o dopo il trasferimento in Italia.



L'agevolazione non veniva meno nel caso in cui, successivamente, i figli cessassero di essere fiscalmente a carico. Inoltre, la detassazione spettava anche qualora i figli non fossero residenti nel territorio dello Stato al momento del rientro, purché trasferissero la residenza fiscale in Italia entro il primo quinquennio di applicazione del regime da parte del genitore.

Un'ulteriore ipotesi di proroga del beneficio riguardava i lavoratori che, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti, divenivano proprietari di almeno un'**unità immobiliare ad uso residenziale situata nel territorio nazionale**. Tale periodo di dodici mesi era calcolato dal giorno dell'anno precedente al trasferimento e fino al giorno antecedente del medesimo giorno dell'anno successivo. L'immobile poteva essere acquistato direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.



Non si considerava integrato il requisito in caso di acquisto della sola nuda proprietà o del solo diritto di usufrutto, né qualora fosse stato sottoscritto un semplice contratto preliminare di compravendita.

Le condizioni sopra descritte **non** erano tra loro **cumulabili**: la proroga quinquennale del beneficio spettava, quindi, in relazione ad una sola delle ipotesi previste dalla normativa.

In tale ulteriore periodo, i **redditi concorrevano alla formazione del reddito complessivo nella misura del 50%** del loro ammontare.

ACCESSO E FRUIZIONE DEL VECCHIO REGIME AGEVOLATO

Per quanto concerne le modalità di accesso al beneficio, il lavoratore dipendente era tenuto a presentare una **richiesta scritta al proprio datore di lavoro**. Quest'ultimo, una volta ricevuta la domanda, applicava il regime agevolativo a partire dal periodo di paga successivo, e, in sede di conguaglio, poteva retroagire fino alla data di assunzione. L'agevolazione veniva riconosciuta mediante **l'applicazione delle ritenute sull'imponibile ridotto**, in conformità alla percentuale di reddito tassabile prevista dalla legge.

In alternativa, il contribuente poteva usufruire **direttamente** del beneficio in **sede di dichiarazione dei redditi**, qualora fossero soddisfatti i requisiti di legge, indicando il reddito di lavoro dipendente già nella misura ridotta.

Qualora, invece, il lavoratore **non** avesse presentato la richiesta al sostituto d'imposta e non avesse fruito del regime in dichiarazione, perdeva il diritto all'agevolazione per il periodo o i periodi d'imposta interessati, restando tuttavia ferma la **possibilità di beneficiarne per i periodi residui ancora agevolabili**, come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con risposta all'interpello n. 59 del 2020.



Diversamente dai lavoratori subordinati, i **lavoratori autonomi** potevano accedere al regime fiscale agevolato direttamente in **sede di dichiarazione dei redditi**, ovvero fruirne già al momento dell'**applicazione della ritenuta d'aconto** operata dal committente sui compensi percepiti.



Sommario:

- Definizione e requisiti dei lavoratori impatriati
- Il vecchio regime impatriati (art. 16 D.lgs. n. 147/2015)
- Proroga del vecchio regime agevolato per i lavoratori impatriati
- Accesso e fruizione del vecchio regime agevolato
- Perdita del beneficio fiscale: vecchio regime
- Il nuovo regime impatriati (art. 5, D.lgs. n. 209/2023)
- Accesso e fruizione del nuovo regime agevolato
- Perdita del beneficio fiscale: nuovo regime



Collegamenti:

- art. 16, D.lgs. n. 147/2015
- art. 5, d.lgs. n. 209/2023
- art. 2, co. 1, L. n. 238/2010
- D.L. n. 34/2019
- art. 2 DPR n. 917/1986
- AdE risposta interpello n. 59/2020
- art. 24 bis TUIR
- circolare AdE n. 33/E 2020
- art. 2, co. 2, TUIR
- risp. interpello 22 del 07/02/2025
- AdE risposta interpello n. 263/2025
- circolare AdE n. 17/E 2017
- D.lgs. n. 206/2007
- D.lgs. n. 108/2012
- Cass. 27 dicembre 2024, n. 34655

PERDITA DEL BENEFICIO FISCALE: VECCHIO REGIME

Per quanto riguarda la decadenza dal beneficio, la normativa stabiliva che il contribuente perdesse il diritto al regime agevolato qualora **trasferisse la propria residenza fuori dal territorio dello Stato prima che fossero decorsi due anni** dal trasferimento in Italia.



Tuttavia, tale decadenza non si verificava nei casi in cui il lavoratore fosse titolare di un contratto di lavoro dipendente a tempo determinato con scadenza anteriore al decorso del biennio, oppure qualora il rapporto di lavoro a tempo indeterminato si fosse risolto, sempre prima del biennio, per cause non imputabili al lavoratore stesso.

IL NUOVO REGIME IMPATRIATI (ART. 5, D.LGS. N. 209/2023)

Il nuovo regime impatriati è previsto dall'**art. 5, D.lgs. n. 209/2023**. Come precedentemente osservato il nuovo regime abroga la precedente disciplina di cui all'art. 16, D.lgs. n. 147/2015 e si propone di contenere nella misura le agevolazioni fiscale subordinandole altresì a dei requisiti più restrittivi.

Il nuovo regime riguarda i lavoratori che trasferiscono la propria residenza anagrafica in Italia a partire dal **1° gennaio 2024**. A questi si aggiungono i neo-residenti facoltosi che hanno revocato l'opzione per il regime di cui all'art. 24 bis TUIR, ossia per l'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero, come chiarito dalla risposta ad interpello n. 159 del 22 luglio 2024.



La Circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 33/E del 2020 va, invece, ad **escludere** dai soggetti beneficiari del regime impatriati coloro i quali **rientrano in Italia a seguito di un periodo di aspettativa**, con conseguente **prosecuzione del rapporto di lavoro sospeso**.

Il beneficio nella misura per cui tali **redditi concorrono** alla formazione del reddito complessivo limitatamente al **50% del loro ammontare, entro il limite annuo di € 600.000** e si applica per un totale di **cinque anni** a partire dal periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale in Italia e per i quattro periodi d'imposta successivi.

Nel caso di soggetti che trasferiscono la propria residenza nell'anno 2024, il regime agevolato per i lavoratori impatriati si applica per **ulteriori tre periodi d'imposta** qualora il contribuente sia divenuto **proprietario di un'unità immobiliare** di tipo residenziale adibita ad **abitazione principale** in **Italia**. La proprietà deve essere acquisita entro la data del 31 dicembre 2023 e in ogni caso, nei dodici mesi precedenti al trasferimento.

La **percentuale di non imponibilità** dei redditi cresce fino al **60%** per il lavoratore che si trasferisce in Italia con un **figlio minore** ovvero in caso di nascita di un figlio o adozione di un minore durante il periodo di fruizione del regime agevolato.



La maggiore agevolazione è subordinata al fatto 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 italiano**.

Il presupposto che permette di usufruire dell'agevolazione fiscale si sostanzia in quattro **requisiti**:

- ① il lavoratore deve impegnarsi a **risiedere fiscalmente in Italia** per un periodo di tempo di **almeno quattro anni**;
- ② il lavoratore **non** deve avere avuto in precedenza la **residenza fiscale in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti** al trasferimento;
- ③ l'**attività lavorativa è prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato**;
- ④ il lavoratore dev'essere in possesso di requisiti di **elevata qualificazione o specializzazione**.



Sommario:

- Definizione e requisiti dei lavoratori impatriati
- Il vecchio regime impatriati (art. 16 D.lgs. n. 147/2015)
- Proroga del vecchio regime agevolato per i lavoratori impatriati
- Accesso e fruizione del vecchio regime agevolato
- Perdita del beneficio fiscale: vecchio regime
- Il nuovo regime impatriati (art. 5, D.lgs. n. 209/2023)
- Accesso e fruizione del nuovo regime agevolato
- Perdita del beneficio fiscale: nuovo regime



Collegamenti:

- art. 16, D.lgs. n. 147/2015
- art. 5, d.lgs. n. 209/2023
- art. 2, co. 1, L. n. 238/2010
- D.L. n. 34/2019
- art. 2 DPR n. 917/1986
- AdE risposta interpello n. 59/2020
- art. 24 bis TUIR
- circolare AdE n. 33/E 2020
- art. 2, co. 2, TUIR
- risp. interpello 22 del 07/02/2025
- AdE risposta interpello n. 263/2025
- circolare AdE n. 17/E 2017
- D.lgs. n. 206/2007
- D.lgs. n. 108/2012
- Cass. 27 dicembre 2024, n. 34655

Si può rilevare come il **principio di territorialità**, da solo, **non sia sufficiente** ai fini dell'applicazione del regime impatriati. Il beneficiario, oltre a produrre in Italia i redditi interessati dalla misura, deve unitamente risultare residente nel territorio italiano.

In relazione poi al periodo di permanenza all'estero antecedente al trasferimento in Italia, la Circolare n. 20/E del 20 novembre 2024 precisa come la nuova disciplina della residenza delle persone fisiche introdotta dal D.lgs. n. 209/2023 trova applicazione **a partire dal periodo d'imposta 2024**, pertanto il requisito della mancata residenza fiscale in Italia, propedeutico all'accesso al nuovo regime impatriati deve essere valutato alla luce dell'art. 2, co. 2, TUIR come modificato dal D.lgs. n. 209/2023. Al contempo, per i periodi d'imposta fino al 2023 compreso occorrerà fare riferimento ai criteri individuati dal previgente art. 2, co. 2, TUIR.

Successivamente, l'art. 5, co. 6, D.lgs. 209/2023 stabilisce che 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 provando di aver avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.



Infine, sempre con riferimento alla condizione della mancata residenza in Italia nei tre anni precedenti al trasferimento, il limite dei tre anni viene **elevato** qualora vi sia **coincidenza tra il datore di lavoro per il quale il lavoratore era stato impiegato prima del rientro in Italia e quello presso il quale lavorerà dopo il trasferimento**, sia per distacco che come lavoratore autonomo, come chiarito da risposta ad interpello n. 22 del 07/02/2025.

Il periodo di permanenza all'estero antecedente al trasferimento dev'essere di **sei anni** qualora il lavoratore non sia stato in precedenza impiegato in Italia a favore dello **stesso soggetto** oppure di un soggetto appartenente al suo **stesso gruppo**. Il periodo dev'essere aumentato a **sette** se il lavoratore, prima del suo trasferimento all'estero, è stato impiegato in Italia in favore dello stesso soggetto oppure di un soggetto al suo stesso gruppo.

Ai fini dell'individuazione di una società appartenente al suo stesso gruppo si deve prendere a riferimento l'art. 2359, co. 1, n. 1, che definisce le società controllate. Sono società controllate quelle società in cui un'altra società, la controllante, dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria.

In tale prospettiva l'Agenzia delle Entrate con risposta ad interpello n. 263 del 23 ottobre 2025 ha fornito importanti chiarimenti in merito alla fattispecie in cui l'attività lavorativa svolta in Italia dopo il rimpatrio presenti elementi di continuità con una precedente attività resa in Italia.

Secondo quanto precisato dall'Amministrazione finanziaria, l'agevolazione fiscale può essere riconosciuta non solo in relazione alla nuova attività intrapresa in Italia, ma anche per quella **già svolta prima del trasferimento all'estero, purché siano trascorsi almeno sette periodi d'imposta**.

A differenza del regime previgente disciplinato dall'art. 16 del D.lgs. n. 147/2015, il nuovo quadro normativo ammette l'applicazione dell'agevolazione anche nei casi di continuità con un rapporto di lavoro instaurato in Italia prima dell'esperienza all'estero. Tale continuità, tuttavia, rileva esclusivamente ai fini della determinazione di un **periodo minimo di permanenza all'estero più lungo rispetto a quello ordinariamente richiesto**.



In altre parole, dunque, la sussistenza di un legame con una precedente attività lavorativa in Italia **non preclude** l'accesso al nuovo regime degli impatriati, ma comporta semplicemente un'**estensione del periodo minimo di residenza all'estero** necessario per beneficiarne.

Il terzo requisito fa riferimento al fatto che l'attività lavorativa nel periodo d'imposta dev'essere **prevalentemente svolta in territorio italiano**, anche se alle dipendenze di una società estera. In merito a tale aspetto valgono i chiarimenti resi con la Circolare n. 17/E del 2017 e ripresi dalla successiva Circolare n. 33/E del 2020, in base alle quali il requisito normativo di "lavoro prestato per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato" è soddisfatto se l'attività lavorativa è prestata nel territorio italiano per un **periodo superiore a 183 giorni nell'arco dell'anno**. Nel conteggio di tali giorni devono essere inclusi non solo quelli effettivamente lavorativi, ma anche le ferie, le festività, i riposi settimanali e gli altri giorni non lavorativi.



Quando l'attività risulta prevalentemente svolta in Italia, rientrano tra i redditi agevolabili anche le somme percepite per l'attività lavorativa svolta temporaneamente all'estero.



Sommario:

- Definizione e requisiti dei lavoratori impatriati
- Il vecchio regime impatriati (art. 16 D.lgs. n. 147/2015)
- Proroga del vecchio regime agevolato per i lavoratori impatriati
- Accesso e fruizione del vecchio regime agevolato
- Perdita del beneficio fiscale: vecchio regime
- Il nuovo regime impatriati (art. 5, D.lgs. n. 209/2023)
- Accesso e fruizione del nuovo regime agevolato
- Perdita del beneficio fiscale: nuovo regime



Collegamenti:

- art. 16, D.lgs. n. 147/2015
- art. 5, d.lgs. n. 209/2023
- art. 2, co. 1, L. n. 238/2010
- D.L. n. 34/2019
- art. 2 DPR n. 917/1986
- AdE risposta interpello n. 59/2020
- art. 24 bis TUIR
- circolare AdE n. 33/E 2020
- art. 2, co. 2, TUIR
- risp. interpello 22 del 07/02/2025
- AdE risposta interpello n. 263/2025
- circolare AdE n. 17/E 2017
- D.lgs. n. 206/2007
- D.lgs. n. 108/2012
- Cass. 27 dicembre 2024, n. 34655

Per quanto concerne l'ultimo requisito, ossia quello relativo al possesso di **requisiti di elevata qualificazione o specializzazione** fa fede quanto previsto dai D.lgs. n. 206/2007 e D.lgs. n. 108/2012, relativi, rispettivamente, al riconoscimento delle qualifiche professionali e alle condizioni di ingresso e soggiorno di cittadini di Paesi terzi che intendono svolgere **lavori altamente qualificati**.

Ai fini dell'applicazione del nuovo regime, che, in assenza di specifiche limitazioni normative, si estende **tanto ai lavoratori italiani quanto a quelli stranieri**, il riferimento ai decreti sopra citati deve essere inteso esclusivamente con riguardo ai requisiti relativi al possesso di un titolo di istruzione pari ad almeno una laurea triennale o, in alternativa di una qualificazione professionale ivi previste, attestate dal paese di provenienza e riconosciuta in Italia.

Si precisa, inoltre, che l'interpretazione delle disposizioni contenute in tali decreti **non può essere oggetto di interpello**, poiché richiede lo svolgimento di valutazioni tecniche di competenza di altre amministrazioni e non concerne l'applicazione di norme di natura tributaria.

ACCESSO E FRUIZIONE DEL NUOVO REGIME AGEVOLATO

Come previsto anche per il vecchio regime, il lavoratore che possiede i requisiti oggettivi e soggettivi stabiliti dalla normativa deve presentare una **richiesta scritta al datore di lavoro** per poter usufruire dell'agevolazione fiscale. In alternativa, il beneficio può essere fruito **direttamente in sede di dichiarazione dei redditi**.



Se l'agevolazione non viene richiesta né al datore di lavoro né nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno di riferimento, il diritto si perde per quell'anno specifico. Tuttavia, resta possibile richiederla per gli **anni successivi compresi nel periodo agevolato**. Non è invece consentito presentare una dichiarazione dei redditi integrativa a favore per recuperare gli anni non richiesti, sebbene la giurisprudenza tributaria e di legittimità, in riferimento al vecchio regime, abbia in alcuni casi ammesso tale possibilità, riconoscendo il diritto al rimborso basandosi esclusivamente sulla verifica della sussistenza dei requisiti in capo al richiedente (Cass. 27 dicembre 2024, n. 34655; CTG 2° Lombardia 19 aprile 2024 n. 1118; CTG 2° Lombardia 3 gennaio 2024, n. 14).

Per quanto riguarda i **lavoratori autonomi**, la richiesta può essere presentata direttamente al **committente**, chiedendo la riduzione della ritenuta d'acconto, ovvero direttamente nella **dichiarazione dei redditi**.

PERDITA DEL BENEFICIO FISCALE: NUOVO REGIME

L'articolo 5, comma 3, del D.lgs. 209/2023 disciplina le condizioni in base alle quali il lavoratore che beneficia del regime degli impatriati può perdere, **anche con effetto retroattivo**, i vantaggi fiscali riconosciuti. In particolare, la norma prevede che, qualora la **residenza fiscale in Italia non venga mantenuta per almeno quattro anni**, il contribuente decada dal diritto all'agevolazione e sia tenuto alla **restituzione dei benefici già fruiti, comprensivi dei relativi interessi**.

La motivazione si basa sulla natura stessa del regime impatriati, che rappresenta un **regime agevolativo personale connesso allo status di residente fiscale**. Pertanto, se al momento dell'erogazione del bonus il contribuente risiede all'estero, viene meno il presupposto soggettivo per applicare l'agevolazione.



Pertanto, se al momento della fruizione del beneficio il contribuente non risulta più residente nel territorio italiano, viene meno il requisito soggettivo indispensabile per poter accedere al regime agevolativo.



Sommario:

- Definizione e requisiti dei lavoratori impatriati
- Il vecchio regime impatriati (art. 16 D.lgs. n. 147/2015)
- Proroga del vecchio regime agevolato per i lavoratori impatriati
- Accesso e fruizione del vecchio regime agevolato
- Perdita del beneficio fiscale: vecchio regime
- Il nuovo regime impatriati (art. 5, D.lgs. n. 209/2023)
- Accesso e fruizione del nuovo regime agevolato
- Perdita del beneficio fiscale: nuovo regime



Collegamenti:

- art. 16, D.lgs. n. 147/2015
- art. 5, d.lgs. n. 209/2023
- art. 2, co. 1, L. n. 238/2010
- D.L. n. 34/2019
- art. 2 DPR n. 917/1986
- AdE risposta interpello n. 59/2020
- art. 24 bis TUIR
- circolare AdE n. 33/E 2020
- art. 2, co. 2, TUIR
- risp. interpello 22 del 07/02/2025
- AdE risposta interpello n. 263/2025
- circolare AdE n. 17/E 2017
- D.lgs. n. 206/2007
- D.lgs. n. 108/2012
- Cass. 27 dicembre 2024, n. 34655

| CARATTERISTICA | VECCHIO REGIME (FINO AL 2023) | NUOVO REGIME (DAL 2024–2025) |
|--|--|--|
| Periodo minimo di residenza all'estero | Almeno 2 anni | Almeno 3 anni |
| Periodo minimo di residenza in Italia | Almeno 2 anni | Almeno 4 anni |
| Durata dell'agevolazione | 5 anni | 5 anni |
| Reddito imponibile | 30% tassato (70% esente) | 50% tassato (50% esente) |
| Zone agevolate (Sud Italia) | Solo 10% tassato (90% esente) | Nessuna differenza geografica |
| Estensione per figli o acquisto casa | +5 anni di beneficio | Non più prevista |
| Destinatari | Tutti i lavoratori (dipendenti, autonomi, imprenditori) con residenza all'estero | Lavoratori con elevata qualificazione o specializzazione |
| Limite massimo di reddito agevolabile | Nessun limite | Tetto massimo: € 600.000 annui |
| Requisiti lavorativi | Attività lavorativa svolta prevalentemente in Italia | |



Sommario:

- Definizione e requisiti dei lavoratori impatriati
- Il vecchio regime impatriati (art. 16 D.lgs. n. 147/2015)
- Proroga del vecchio regime agevolato per i lavoratori impatriati
- Accesso e fruizione del vecchio regime agevolato
- Perdita del beneficio fiscale: vecchio regime
- Il nuovo regime impatriati (art. 5, D.lgs. n. 209/2023)
- Accesso e fruizione del nuovo regime agevolato
- Perdita del beneficio fiscale: nuovo regime



Collegamenti:

- art. 16, D.lgs. n. 147/2015
 art. 5, d.lgs. n. 209/2023
 art. 2, co. 1, L. n. 238/2010
 D.L. n. 34/2019
 art. 2 DPR n. 917/1986
 AdE risposta interpello n. 59/2020
 art. 24 bis TUIR
 circolare AdE n. 33/E 2020
 art. 2, co. 2, TUIR
 resp. interpello 22 del 07/02/2025
 AdE risposta interpello n. 263/2025
 circolare AdE n. 17/E 2017
 D.lgs. n. 206/2007
 D.lgs. n. 108/2012
 Cass. 27 dicembre 2024, n. 34655