

Risposta n. 12/2026

OGGETTO: Nuovo regime agevolativo per i lavoratori impatriati – Fruizione del beneficio da parte di un contribuente rientrato dall'estero, dove aveva lavorato come "frontaliere" – 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, residente all'estero, dichiara che:

- è dipendente di una società italiana (di seguito "*Società italiana*") dal 18 gennaio 2016, con la mansione di [...] presso lo stabilimento sito in Italia, dove si reca quotidianamente;
- ha soggiornato in Italia nei primi anni del suo rapporto di lavoro con la *Società italiana* e si è poi trasferito all'estero, iscrivendosi all'AIRE il 20 marzo 2018;
- ha continuato a recarsi quotidianamente in Italia presso il suo luogo di lavoro, anche dopo il trasferimento all'estero;

- ha presentato dal 2018 ad oggi la dichiarazione dei redditi alle autorità fiscali estere;

- ha studiato presso un istituto italiano conseguendo, nel mese di luglio del 2000, il diploma di [...]. Ad oggi, ricopre la qualifica di [...];

- nel corso della sua carriera ha conseguito diverse specifiche abilitazioni le cui certificazioni sono allegate in copia all'istanza d'interpello;

- ha recentemente acquistato un immobile in Italia con l'intenzione di trasferirvi la residenza.

Ciò posto, *«alla luce della propria qualifica professionale connotata da alta specializzazione e dal fatto che l'attività di lavoratore dipendente, inquadrabile come c.d. "frontaliero", è sempre stata prestata nel territorio italiano»*, l'Istante chiede se, al rientro in Italia, possa accedere al nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene di essere in possesso dei requisiti di legge per poter accedere al regime agevolato di cui al citato articolo 5 del decreto legislativo n. 209 del 2023, come modificato dall'articolo 22 della legge 23 settembre 2025, n. 132, *«poiché le proprie qualifiche rientrano tra quelle inserite nell'elenco ISTAT disciplinato dall'Art. 1 del Decreto legislativo del 28/06/2012 n. 108. [...]»*.

L'Istante, infine, ritiene di essere titolato ad usufruire del regime agevolato in questione *«poiché l'attività lavorativa in qualità di lavoratore dipendente "frontaliero"»*

prestata presso il territorio italiano, non preclude l'accesso al regime», in quanto la norma agevolativa «non fa alcuna menzione, in capo al soggetto impatriato, del luogo dove veniva svolta l'attività lavorativa nell'arco temporale precedente al rientro».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 (in vigore dal 29 dicembre 2023), come da ultimo modificato dall'articolo 22, comma 1, legge 23 settembre 2025, n. 132, 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, oppure hanno svolto un'attività di ricerca anche applicata nell'ambito delle tecnologie di intelligenza artificiale».

Con particolare riferimento al requisito di cui alla lett. d), la norma prevede che il nuovo regime riguarda solo i lavoratori che 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». I decreti citati dalla predetta norma sono relativi, rispettivamente, ai titolari di una qualifica professionale superiore e alle professioni regolamentate.

Al riguardo, la risposta ad istanza d'interpello n. 55 pubblicata il 28 febbraio 2025 (cfr. anche le risposte n. 66 del 6 marzo 2025, n. 71 e n. 74 del 12 marzo 2025), ha chiarito che *«il citato decreto legislativo n. 108 del 2012 ha inserito nel decreto legislativo 25 luglio 1998, n. 286 (recante il «Testo unico delle disposizioni concernenti la disciplina dell'immigrazione e norme sulla condizione dello straniero» - T.U.I.) l'articolo 27-quater (rubricato "Ingresso e soggiorno per lavoratori altamente qualificati. Rilascio della Carta blu UE") successivamente modificato dal decreto legislativo 18 ottobre 2023, n. 152.*

Per effetto delle predette modifiche, la norma attualmente dispone che sono «altamente qualificati» i lavoratori (stranieri) «che intendono svolgere prestazioni lavorative retribuite per conto o sotto la direzione o il coordinamento di un'altra persona fisica o giuridica e che sono alternativamente in possesso:

a) del titolo di istruzione superiore di livello terziario rilasciato dall'autorità competente nel paese dove è stato conseguito che attesti il completamento di un percorso di istruzione superiore di durata almeno triennale o di una qualificazione professionale di livello post secondario di durata almeno triennale o corrispondente almeno al livello 6 del Quadro nazionale delle qualificazioni di cui al decreto del Ministero del lavoro e delle politiche sociali dell'8 gennaio 2018, recante «Istituzione del Quadro nazionale delle qualificazioni rilasciate nell'ambito del Sistema nazionale di certificazione delle competenze di cui al decreto legislativo 16 gennaio 2013, n. 13», pubblicato nella Gazzetta ufficiale n. 20 del 25 gennaio 2018;

b) dei requisiti previsti dal decreto legislativo 6 novembre 2007, n. 206, limitatamente all'esercizio di professioni regolamentate;

c) di una qualifica professionale superiore attestata da almeno cinque anni di esperienza professionale di livello paragonabile ai titoli d'istruzione superiori di livello terziario, pertinenti alla professione o al settore specificato nel contratto di lavoro o all'offerta vincolante;

d) di una qualifica professionale superiore attestata da almeno tre anni di esperienza professionale pertinente acquisita nei sette anni precedenti la presentazione della domanda di Carta blu UE, per quanto riguarda dirigenti e specialisti nel settore delle tecnologie dell'informazione e della comunicazione di cui alla classificazione ISCO-08, n. 133 e n. 25.».

La norma sopra richiamata riguarda i lavoratori "stranieri" in quanto disciplina le condizioni di ingresso e soggiorno di cittadini di paesi terzi che intendano svolgere in Italia lavori altamente qualificati.

Ai fini dell'applicazione del nuovo regime che, in assenza di specifiche preclusioni poste dalla norma, riguarda sia lavoratori italiani che stranieri, il richiamo alle disposizioni contenute nelle norme sopra citate deve, invece, necessariamente intendersi effettuato solo ai requisiti relativi al possesso, alternativamente, del titolo di istruzione o di una qualificazione professionale, ivi elencati.

Ciò premesso, si osserva che, coerentemente con i principi generali in materia di interpello di cui all'articolo 11 della legge n. 212 del 27 luglio 2000 - che escludono l'ammissibilità di istanze di interpello che, non prospettano alcun dubbio interpretativo ma presuppongono solo l'accertamento di questioni di fatto - devono considerarsi inammissibili quelle istanze con le quali, come nel caso in esame, viene richiesta la valutazione dei titoli di elevata qualificazione o specializzazione.

La circolare 4/E del 7 maggio 2021, nel ribadire i chiarimenti già forniti con la circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020, ha evidenziato «che le questioni interpretative - che possono costituire oggetto di un'istanza di interpello - devono riguardare l'interpretazione di una norma di natura tributaria, qualora sussistano obiettive condizioni di incertezza in merito all'applicazione della stessa ad un caso concreto e personale. Per tale motivo, sono escluse dall'area dell'interpello, le istanze con le quali il contribuente si limita a richiedere esclusivamente un accertamento di tipo tecnico, nel senso precisato dalla circolare n. 9/E del 1° aprile 2016, ovvero, non deve trattarsi di istanze «caratterizzate dalla necessità di espletare attività istituzionalmente di competenza di altre amministrazioni, enti o soggetti diversi dall'Agenzia delle Entrate e che presuppongono specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale (cd. accertamenti di tipo tecnico cfr. ipotesi sub b), paragrafo 1.1)».

Tenuto conto, in particolare, che, ai fini dell'individuazione dei requisiti necessari per l'accesso al regime agevolativo, il citato articolo 5, comma 1, lett. d), del decreto legislativo n. 209 del 2023 rinvia alle disposizioni contenute nel T.U.I. e, per le professioni regolamentate a quelle contenute nel decreto legislativo 9 novembre 2007, n. 206, entrambe norme non fiscali, l'interpretazione di tali disposizioni non può avvenire in sede di interpello, in quanto comporta l'espletamento di attività di tipo tecnico di competenza di altre amministrazioni».

Ne consegue, dunque, che il quesito con cui l'*Istante* chiede la verifica del requisito della elevata qualificazione o specializzazione di cui alla lett. d) del citato articolo 5 del decreto legislativo n. 209 del 2023 deve considerarsi inammissibile.

Con riferimento, infine, alla possibilità per l'Istante di applicare al rientro in Italia il nuovo regime al reddito di lavoro che ivi produrrà alle dipendenze dello stesso datore di lavoro per il quale aveva lavorato come *"frontaliere"* durante il periodo in cui è stato fiscalmente residente all'estero, si osserva quanto segue.

In merito al requisito di cui al citato articolo 5, comma 1, lettera *b*), del decreto legislativo n. 209 del 2023, la risposta ad istanza d'interpello n. 66 pubblicata il 6 marzo 2025 (cfr. anche le risposte n. 22 del 7 febbraio 2025, n. 41 del 20 febbraio 2025, n. 53 del 28 febbraio 2025, n. 72 del 12 marzo 2025) ha chiarito che *« la norma prevede che il nuovo regime può essere applicato, nel rispetto delle condizioni richieste, anche nell'ipotesi in cui il lavoratore si trasferisca in Italia per prestare l'attività lavorativa nel territorio dello Stato in favore del medesimo soggetto (residente o non residente in Italia), presso il quale è stato impiegato all'estero prima del predetto trasferimento oppure in favore di un soggetto «appartenente al suo stesso gruppo».*

Nella predetta ipotesi in cui il lavoratore svolga in Italia l'attività lavorativa a favore dello stesso soggetto (datore/gruppo) per il quale lavorava all'estero, la norma prevede l'allungamento del periodo minimo di pregressa permanenza all'estero che, da tre, aumenta a sei o sette anni, a seconda che si tratti o meno del medesimo soggetto (datore/gruppo) presso cui era svolta l'attività lavorativa in Italia prima del trasferimento all'estero».

La medesima risposta n. 66 del 2025 ha precisato, infatti, che *«Ai fini dell'applicazione del nuovo regime, non è più necessario verificare la sussistenza di un collegamento "funzionale" tra il trasferimento della residenza fiscale in Italia e l'inizio di un'attività lavorativa dalla quale derivi un reddito agevolabile, prodotto in*

Italia, diversamente da quanto chiarito con riferimento al previgente "regime speciale per lavoratori impatriati"».

Con specifico riferimento alla questione posta dall'Istante, si rileva che il citato articolo 5 del decreto legislativo n. 209 del 2023 non pone condizioni riguardo al luogo dove l'attività lavorativa deve essere svolta durante il periodo di residenza all'estero che precede il rientro in Italia.

Nel caso in esame, l'Istante dichiara di essersi trasferito all'estero a partire dal 2018 e di voler rientrare in Italia a partire dal 2026 per lavorare alle dipendenze dello stesso datore di lavoro per cui aveva lavorato all'estero, coincidente altresì con il datore di lavoro per cui era stato impiegato in Italia prima dell'espatrio.

Ne consegue che, in presenza di tutti i requisiti normativamente previsti dalla norma agevolativa, non oggetto della presente istanza d'interpello, l'*Istante* potrà applicare il *nuovo regime* al reddito di lavoro dipendente derivante dall'attività lavorativa svolta in Italia, risultando integrato il requisito del periodo minimo di pregressa residenza all'estero, in tal caso, pari a sette periodi d'imposta.

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.

**Per il Direttore Centrale ad interim
Atto di delega prot. R.I. 11963 del 30.06.2025**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**