

Risposta n. 76/2026

OGGETTO: Regime speciale per i lavoratori impatriati – successivo trasferimento della residenza in una altra regione – articolo 16, comma 5-bis del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147

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

QUESITO

L'Istante dichiara che:

- «Dopo aver trascorso diversi anni all'estero per motivi lavorativi e essere stato regolarmente iscritto all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) per un periodo superiore ai due periodi d'imposta precedenti al rientro Italia, [...] ha trasferito la propria residenza fiscale in Italia», dal 2023, e ha «iniziato a svolgere attività di lavoro dipendente presso un'azienda» italiana;
- «In virtù del trasferimento della residenza in Puglia, Regione inclusa nell'elenco di cui all'articolo 16, comma 5-bis, del D.Lgs. n. 147/2015, [...] ha usufruito

del regime speciale per lavoratori impatriati con l'abbattimento dell'imponibile IRPEF nella misura del 90% (tassazione sul 10% del reddito prodotto) per il periodo d'imposta 2023»;

- nel mese di gennaio 2024 *«ha iniziato un nuovo rapporto di lavoro dipendente presso un'azienda con sede a ROMA»* e, successivamente, nel mese di aprile 2025, *«ha trasferito la propria residenza anagrafica nel Comune di Roma, Regione Lazio».*

Ciò posto, l'Istante chiede:

1. *«Se il trasferimento della residenza fiscale da una Regione di cui all'art. 16, comma 5-bis, D.Lgs. 147/2015 [...] ad un'altra Regione italiana non inclusa in tale elenco [...], avvenuto durante il quinquennio di fruizione del regime speciale per lavoratori impatriati, comporti la perdita definitiva del diritto all'agevolazione maggiorata (tassazione al 10%)»;*

2. nell'ipotesi in cui non si verifichi la decadenza dal regime in commento, a seguito del trasferimento in altra regione, se:

a. *«possa continuare a beneficiare dell'agevolazione standard (tassazione al 30%, ovvero abbattimento del 70%) per i restanti periodi d'imposta del quinquennio agevolabile, sussistendo gli altri requisiti generali»;*

b. *«da quale momento decorra la perdita dell'agevolazione al 90% e l'applicazione dell'agevolazione al 70% (es. data del cambio di residenza anagrafica, inizio del periodo d'imposta del trasferimento, altro)»;*

c. *«Se la perdita dell'agevolazione al 90% abbia esclusivamente effetti futuri o se comporti la necessità di rideterminare retroattivamente l'imposta dovuta per il periodo d'imposta precedente (2023 nel caso di specie) applicando l'aliquota del 70% e, in*

tal caso, quali siano le modalità per la regolarizzazione (es. dichiarazione integrativa, ravvedimento operoso)»;

3. come comportarsi nel caso in cui, *«sempre per ragioni lavorative»*, dovesse nuovamente cambiare residenza *«dalla Regione Lazio ad una delle Regioni di cui all'art. 16, comma 5-bis, D.Lgs. 147/2015»*.

In sede di riscontro alla richiesta di documentazione integrativa, l'Istante ha specificato che:

- per il periodo d'imposta 2023 *«ha presentato richiesta scritta al datore di lavoro»* per l'applicazione della *«detassazione nella misura del 90% (tassazione al 10%) in virtù della [...] residenza in Puglia»*;

- per il periodo d'imposta 2024 ha ritenuto opportuno, *«in via cautelare [...] correggere la tassazione prevista in sede di dichiarazione dei redditi, applicando la detassazione al 70% (tassazione al 30%)»* in considerazione del suo *«effettivo trasferimento nel Lazio»*;

- a partire dal 2025 *«il datore di lavoro sta applicando direttamente la detassazione nella misura del 70% in virtù della [...] residenza nel Lazio»*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante fa presente che *«La Circolare 33/E/2020, richiedendo espressamente la "permanenza" della residenza in una delle Regioni agevolate per "tutto il periodo di fruizione dell'agevolazione" per poter beneficiare della detassazione al 90%, sembra implicare che il venir meno di tale condizione comporti la perdita del beneficio*

maggiorato. Tuttavia, non è esplicitamente chiarito dalla normativa o dalla prassi amministrativa:

a) Se la perdita del beneficio del 90% comporti l'applicazione automatica del beneficio standard del 70% per il restante periodo di fruizione dell'agevolazione (nel rispetto del quinquennio originario).

b) Da quale momento decorra la perdita del beneficio del 90% e l'eventuale applicazione del 70% (dal giorno del cambio di residenza anagrafica, dall'inizio del periodo d'imposta in cui avviene il cambio, o altro momento).

c) Se la perdita del beneficio del 90% abbia effetti solo pro futuro o se possa avere anche effetti retroattivi sui periodi d'imposta precedenti (2023 nel caso di specie) in cui si è già usufruito del 90%, rendendo necessaria una regolarizzazione.

Ciò premesso, l'Istante è dell'avviso «che il requisito della "permanenza" della residenza richiesto dalla Circolare 33/E/2020 per l'agevolazione al 90% sia venuto meno con il trasferimento nel Lazio, a partire dall'anno d'imposta 2024» e che «pur perdendo il diritto al 90%, possano comunque sussistere i requisiti per l'applicazione dell'agevolazione standard al 70% per la restante durata del quinquennio agevolabile».

Sul punto, «ritiene, inoltre, che tale modifica non debba avere effetti retroattivi sul periodo 2023, in quanto in tale periodo la condizione di residenza in Puglia era pienamente soddisfatta».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, ha introdotto, a decorrere dal 2016, il "regime speciale per i lavoratori impatriati" al fine di attirare in

Italia soggetti con specifiche competenze professionali e favorire, contestualmente, lo *"sviluppo tecnologico, scientifico e culturale"* del nostro Paese.

La citata disposizione normativa è stata oggetto di modifiche normative operate dall'articolo 5 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. decreto *Crescita*), convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, in vigore dal 1° maggio 2019, che trovano applicazione, ai sensi del comma 2 del predetto articolo 5, come modificato dall'articolo 13-ter, comma 1, del decreto legge 26 ottobre 2019, n. 124 (convertito dalla legge 19 dicembre 2019, n. 157), *«a partire dal periodo d'imposta in corso, ai soggetti che a decorrere dal 30 aprile 2019 trasferiscono 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, e risultano beneficiari del regime previsto dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015 n. 147»*.

In sostanza, coloro che sono considerati residenti in Italia dopo il 30 aprile 2019 possono, verificandosi le condizioni e i requisiti previsti - alternativamente - dal comma 1 o dal comma 2 del citato articolo 16, far concorrere al reddito complessivo i redditi di lavoro dipendente, assimilati a quelli di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e d'impresa prodotti in Italia limitatamente al 30 per cento del loro ammontare dal periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento della residenza e per i quattro periodi d'imposta successivi.

Da ultimo, 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, ha introdotto il *"nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori*

impatriati" (di seguito, "*nuovo regime*") che si applica ai contribuenti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia a partire dal periodo d'imposta 2024.

Il "*nuovo regime*" sostituisce il "*regime speciale per lavoratori impatriati*" le cui disposizioni, tuttavia, continuano ad applicarsi nei confronti dei contribuenti che hanno trasferito «*la residenza anagrafica*» in Italia «*entro il 31 dicembre 2023*».

Nel caso in esame, poiché, in base a quanto rappresentato (ed ivi assunto acriticamente), l'*Istante* ha trasferito la residenza fiscale in Italia dal periodo d'imposta 2023, troverà applicazione il "*regime speciale per lavoratori impatriati*" che è stato oggetto di chiarimenti con la circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020, cui si rinvia.

In particolare, per quanto di interesse nel caso di specie, il comma 5-*bis* del citato articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 stabilisce che la percentuale del 30 per cento del reddito di lavoro dipendente e assimilati, di lavoro autonomo o di impresa prodotti nel territorio dello Stato, che concorrono alla formazione del reddito complessivo, «*è ridotta al 10 per cento per i soggetti che trasferiscono la residenza in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sardegna, Sicilia*».

Come chiarito, al paragrafo 4, con la richiamata circolare n. 33/E del 2020, il trasferimento della residenza in una delle predette regioni del Centro e Sud Italia, elencate dal citato comma 5-*bis*, «*deve verificarsi a partire dal periodo di imposta in cui il contribuente trasferisce la residenza dall'estero e permanere per tutto il periodo di fruizione dell'agevolazione*».

Sul punto, la predetta circolare n. 33/E del 2020 chiarisce che il citato articolo 16 fa «*riferimento alla nozione civilistica di "residenza", ovvero al luogo in cui la persona*

ha la dimora abituale, che coincide con il luogo dove il soggetto normalmente abita. [...]
L'abitudine della dimora permane anche se il soggetto lavora al di fuori del Comune di residenza, purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali.

Ne consegue che, nell'ipotesi in cui l'impatriato fissi la residenza in una delle suddette Regioni, avrà diritto alla detassazione dei redditi agevolabili nella misura del 90 per cento, anche qualora svolga l'attività lavorativa in un Comune diverso da quello di residenza.».

Il medesimo documento di prassi, al paragrafo 7.10, precisa, altresì, che
«Nell'ipotesi in cui un soggetto rientri in Italia iscrivendosi presso l'anagrafe nazionale della popolazione residente di un Comune situato in una Regione diversa da quelle indicate dalla norma non potrà godere della detassazione pari al 90 per cento del reddito, neanche nell'ipotesi in cui successivamente, anche nel medesimo periodo di imposta, lo stesso trasferisca la residenza in una delle regioni incluse nel sopra richiamato comma 5 bis. Ciò che rileva ai fini dell'accesso al regime agevolato di maggior favore è il luogo di acquisizione della residenza al momento dell'impatrio. Ne consegue che, in detta ipotesi, il contribuente non potrà godere della tassazione agevolata del solo 10 per cento del reddito».

In sostanza, in applicazione dei chiarimenti forniti dalla citata circolare n. 33/E del 2020, tenuto conto della *ratio* della disposizione, finalizzata ad agevolare la permanenza del lavoratore in alcune regioni del Centro Sud Italia, espressamente individuate dal citato comma 5-bis, dell'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015, il successivo trasferimento della residenza in un'altra regione, diversa da quelle richiamate dalla

norma, preclude la possibilità di applicare la detassazione dei redditi agevolabili nella misura del 90 per cento fin dal periodo d'imposta di trasferimento in Italia.

In assenza di specifiche preclusioni, si ritiene, tuttavia, che è possibile fruire dell'agevolazione in commento nella misura ordinaria, con conseguente recupero a tassazione dell'eventuale differenza originatasi in applicazione della riduzione del 10 per cento dei redditi agevolabili.

Ciò posto, nel caso in esame, l'*Istante*, che dichiara di aver trasferito, nel corso del quinquennio agevolabile, la propria residenza dalla regione Puglia alla regione Lazio, potrà beneficiare del *regime speciale per lavoratori impatriati* nella misura ordinaria, applicando la detassazione dei redditi agevolabili nella misura del 70 per cento a partire dal periodo d'imposta di trasferimento in Italia (nel caso di specie, il 2023).

Pertanto, per il predetto periodo d'imposta 2023, al fine di regolarizzare la propria posizione, l'*Istante* dovrà:

- presentare una dichiarazione integrativa, indicandovi l'esatto imponibile da assoggettare ad imposta nonché le ritenute d'imposta subite;
- versare la maggiore imposta e gli interessi dovuti;
- versare le sanzioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in misura ridotta ove si avvalga dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, sempreché la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni, verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti solidalmente obbligati, abbiano avuto formale conoscenza.

Resta inteso che, qualora il contribuente dovesse nuovamente cambiare residenza, trasferendosi in una delle regioni individuate dal citato comma 5-*bis*, non potrà comunque avvalersi della detassazione dei redditi agevolabili nella misura del 90 per cento.

IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)