

Risposta n. 54/2026

OGGETTO: Nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati – Periodo minimo di residenza all'estero –Datori di lavoro (employers of record) italiano ed estero appartenenti al medesimo gruppo societario – 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, cittadino italiano, dichiara:

- di essere in possesso di una laurea in "Chimica e tecnologie farmaceutiche" e di un dottorato di ricerca conseguiti presso l'Università degli Studi di (...);
- che, dal 1° maggio 2022, risiede in Svizzera, «risultando non fiscalmente residente in Italia per i periodi d'imposta 2022, 2023 e 2024»;
- che, dal 1° agosto 2023 al 21 luglio 2025, «dopo un periodo di lavoro presso un altro soggetto estero, ha svolto attività lavorativa a favore della società statunitense

ALFA Inc. con mansioni di Director, Computational Chemistry, in forza di un contratto con GAMMA SVIZZERA, società che agisce quale employer of record (EoR)»;

- che, nel mese di agosto del 2025, ha trasferito la propria residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

- che, a decorrere dalla seconda metà del 2025, svolge la propria attività lavorativa in Italia a favore della società statunitense BETA ma che *«tale attività è svolta in base a contratto formalmente stipulato con l'employer of record GAMMA ITALIA, appartenente al medesimo gruppo della società svizzera sopra menzionata»*.

Ciò premesso, considerato che *«in entrambi i casi, l'employer of record non esercita alcun potere direttivo né decisionale sulla prestazione, che viene resa in favore di differenti imprese utilizzatrici, non appartenenti tra loro né collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c.»*, l'Istante chiede chiarimenti in merito alla possibilità di fruire del nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 e, in particolare, se *«in caso di due datori "sostanziali" differenti (utilizzatori non collegati tra loro), la continuità del solo employer of record appartenente al medesimo gruppo comporti l'applicazione del requisito rafforzato di sei o sette periodi d'imposta, oppure se, in un'interpretazione sostanziale della norma, debba applicarsi il requisito ordinario di tre periodi d'imposta di residenza»*.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Considerato che GAMMA ITALIA e GAMMA SVIZZERA non esercitano *«alcun potere direttivo né decisionale sulla prestazione, che viene resa in favore di differenti imprese utilizzatrici, non appartenenti tra loro né collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c.»* ma rivestono il ruolo di *«intermediari giuslavoristici che svolgono funzioni amministrative di payroll e gestione locale del personale, senza poteri di direzione né correlazione economica con le imprese utilizzatrici»*, l'Istante ritiene che, nel caso di specie, ai fini dell'accesso al *nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati* di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, *«debba applicarsi il requisito ordinario di tre periodi d'imposta di residenza estera (2022, 2023, 2024)»* in quanto *«la mera continuità dell'employer of record appartenente al medesimo gruppo non integra la continuità rilevante ai fini dell'estensione a sei/sette periodi»*.

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, a decorrere dal periodo d'imposta 2024, la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, come modificato dall'articolo 1 del medesimo decreto legislativo n. 209 del 2023 che, nella formulazione attualmente in vigore, stabilisce 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. i chiarimenti resi con la circolare n. 20/E del 4 novembre 2024).

In particolare, 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».

Relativamente al requisito di cui alla lettera b), 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*».

In applicazione delle disposizioni sopra richiamate, dunque, il "*nuovo regime*" può essere applicato anche nell'ipotesi in cui il lavoratore si trasferisce 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*».

In particolare, nell'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 periodi d'imposta, 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.

Al riguardo, con la risposta ad istanza di interpello n. 142, pubblicata in data 27 maggio 2025 (che richiama la precedente risposta n. 41 del 20 febbraio 2025), è stato evidenziato che *«ai fini della determinazione del periodo minimo di residenza all'estero, occorre 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. [...]* 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».

Ciò comporta che il "*nuovo regime*", a differenza di quello previgente disciplinato dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, si applica anche nell'ipotesi in cui sia ravvisabile la "*continuità*" con una precedente posizione lavorativa assunta in Italia prima dell'espatrio, rilevando tale circostanza solo relativamente al requisito minimo di permanenza all'estero che è più ampio rispetto a quello ordinariamente previsto.

In particolare, per verificare se sussiste la predetta "*continuità*" e se sia, dunque, necessario l'allungamento del periodo di permanenza all'estero, va considerata unicamente la situazione esistente durante il periodo d'imposta precedente il trasferimento della residenza in Italia e/o all'estero o, comunque, fino alla data in cui avviene tale trasferimento.

Nel caso di specie, l'*Istante*, dal 1° agosto 2023 al 21 luglio 2025, dopo un periodo di lavoro presso un altro soggetto estero, ha svolto attività lavorativa a favore della società statunitense ALFA in forza di un contratto con GAMMA SVIZZERA, società che agisce quale *employer of record (EoR)*, responsabile della gestione formale del rapporto di lavoro e degli adempimenti amministrativi.

Dopo essersi trasferito in Italia, nel mese di agosto del 2025, ha prestato la propria attività lavorativa a favore della società statunitense BETA in base ad un contratto stipulato con GAMMA ITALIA, *employer of record (EoR)* appartenente al medesimo gruppo della predetta società svizzera.

In altri termini, la circostanza che i due datori di lavoro (*employer of record*) appartengano al medesimo gruppo societario comporta l'innalzamento del «*requisito minimo di permanenza all'estero*» a nulla rilevando, a tal fine, che le società utilizzatrici per le quali l'*Istante* ha svolto in passato e svolge la propria prestazione lavorativa non abbiano alcun rapporto tra di loro.

Ne consegue che, in applicazione delle disposizioni e dei principi sopra illustrati, nel caso di specie, il periodo minimo di pregressa permanenza all'estero, ai fini della fruizione del *nuovo regime* è di sei periodi d'imposta.

Resta fermo che, in ogni caso, esula dall'istituto dell'interpello, di cui all'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, l'accertamento dei requisiti necessari ai fini dell'accesso al regime agevolativo di cui trattasi nonché la sussistenza dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale di un soggetto, atteso che tali verifiche implicano delle valutazioni di ordine fattuale.

Infatti, come precisato (cfr. paragrafo 1.1) nella citata circolare n. 9/E del 2016, il legislatore ha inteso escludere dall'area dell'interpello tutte quelle ipotesi caratterizzate «a) *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). (...). Per quanto concerne le ipotesi sub a), si pensi anche ai problemi collegati alla residenza delle persone fisiche (art. 2 TUIR) e dei soggetti diversi (art. 73) rispetto ai quali operano nel sistema sia disposizioni che stabiliscono i requisiti per la qualificazione del soggetto come residente nel territorio dello Stato (art. 2, comma 2, TUIR e articolo 73, comma 3, primo periodo, TUIR), sia disposizioni che introducono*

specifiche presunzioni di residenza, suscettibili di prova contraria (art. 2, comma 2 bis, e art. 73, comma 3, secondo periodo, e comma 5 bis). Data la stretta connessione delle une con le altre e la rilevanza che assumono - ai fini della determinazione della residenza - elementi meramente fattuali di cui è essenziale verificare la veridicità e completezza (possibili solo in sede di accertamento) si ritiene che entrambe le ipotesi siano escluse dall'area degli interpelli in esame».

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.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**