

Risposta n. 16/2025

OGGETTO: Cumulo "nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati" e "incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero" – Articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, e articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78

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

QUESITO

L'Istante rappresenta di aver conseguito in Italia, nel 2012, una laurea in odontoiatria e protesi dentale e di essersi trasferito, nel medesimo anno, in Spagna (precisamente a Barcellona), al fine di frequentare un master della durata di 3 anni.

Dal 2016 al 2022 è stato docente, con contratto a tempo indeterminato, presso un'università spagnola e, dopo il conseguimento del dottorato di ricerca, si è trasferito presso un'altra università spagnola ove, nel corso del 2024, ha esercitato la sua attività di docenza come lavoratore dipendente del medesimo ente.

Al riguardo, *Istante* evidenzia di aver presentato, in data 1° agosto 2024, le proprie dimissioni da tale contratto di lavoro per poter accettare l'incarico di professore associato presso un'università italiana (ove è stato immesso in servizio in data 1° settembre 2024) e di essere in procinto di iscriversi all'Anagrafe della Popolazione Residente in Italia (in quanto risulta iscritto all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero dal 7 settembre 2018), acquisendo quindi la residenza fiscale in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2025 alla luce dei criteri stabiliti dall'articolo 2 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR). Considerato che sta per aprire la Partita IVA per svolgere anche l'attività di lavoro autonomo come medico odontoiatra e che è sua intenzione vivere in Italia per almeno quattro anni dall'acquisizione della residenza fiscale, nonché prestare l'attività lavorativa per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato italiano, *Istante* chiede pertanto chiarimenti in merito alla possibilità di fruire contemporaneamente del "*nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati*" di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209 (limitatamente all'attività di medico odontoiatra), nonché degli "*incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero*" di cui all'articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 (limitatamente all'attività di professore universitario).

In subordine, in caso di riscontro negativo, chiede se, con riferimento ad entrambe le predette attività che verranno svolte in Italia, può comunque beneficiare del "*nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati*" atteso che, nel caso di specie, trasferendo la propria residenza anagrafica in Italia nel 2024, non troverà applicazione il

previgente "*regime speciale per lavoratori impatriati*" di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Poiché, a differenza del previgente "*regime speciale per lavoratori impatriati*" di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, né l'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, e né l'articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, prevedono un espresso divieto di cumulo tra le due agevolazioni, l'*Istante* è dell'avviso che debbano considerarsi superati i chiarimenti forniti con la circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, dovendo ricondurre il mutato quadro normativo ad una precisa scelta del legislatore che non ha riproposto le precedenti limitazioni in tema di "*cumulabilità*" dei predetti incentivi.

Pertanto, l'*Istante* ritiene di poter fruire, secondo le consuete modalità, del "*nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati*", a decorrere dal periodo d'imposta 2025 fino alla durata massima consentita dalla normativa di riferimento (limitatamente all'attività di medico odontoiatra), e degli "*incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero*", a decorrere dal periodo d'imposta 2025 fino al 2029 (limitatamente all'attività di professore universitario).

In subordine, nell'ipotesi di riscontro negativo, è dell'avviso di poter beneficiare, per entrambe le attività, del "*nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati*" di cui al citato articolo 5 del d.lgs. 27 dicembre 2023, n. 209.

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, 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, 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), così come modificato dall'articolo 1 del citato decreto legislativo n. 209 del 2023, a decorrere dal periodo d'imposta 2024.

Il "*nuovo regime*" sostituisce il "*regime speciale per lavoratori impatriati*", vigente fino al 29 dicembre, disciplinato dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, come modificato dall'articolo 5 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. decreto *Crescita*), le cui disposizioni, tuttavia, continuano ad applicarsi nei confronti di coloro che hanno trasferito la residenza "anagrafica" nel territorio dello Stato italiano entro il 31 dicembre 2023. In particolare, il comma 1 dell'articolo 5 del decreto legislativo 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».

Il "nuovo regime" si applica a partire dal periodo d'imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale in Italia e nei quattro periodi d'imposta successivi fermo restando che, 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.

La percentuale di cui al comma 1 è ridotta al 40 per cento nei seguenti casi:

a) il lavoratore si trasferisce in Italia con un figlio minore;

b) in caso di nascita di un figlio ovvero di adozione di un minore di età durante il periodo di fruizione del "*nuovo regime*". In tal caso, il beneficio è fruito a partire dal periodo d'imposta in corso al momento della nascita o dell'adozione e per il tempo residuo di fruibilità dell'agevolazione.

Tale maggiore agevolazione si applica a condizione che, durante il periodo di fruizione del "*nuovo regime*" da parte del lavoratore, il figlio minore di età, ovvero il minore adottato, sia residente nel territorio dello Stato.

Inoltre, ai fini della verifica della sussistenza della condizione prevista dal comma 1, lettera b), dell'articolo 5 del decreto legislativo n. 209 del 2023, in relazione ai periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore del medesimo decreto, i cittadini italiani si considerano residenti all'estero se sono stati iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) ovvero hanno avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.

Infine, per i soggetti che trasferiscono la propria residenza "anagrafica" nell'anno 2024, il "*nuovo regime*" si applica per ulteriori tre periodi d'imposta nel caso in cui il contribuente divenga proprietario, entro la data del 31 dicembre 2023 e, comunque, nei dodici mesi precedenti al trasferimento, di un'unità immobiliare di tipo residenziale adibita ad abitazione principale in Italia. In tal caso, i redditi agevolabili, negli ulteriori tre periodi d'imposta, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50 per cento del loro ammontare. L'articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, attualmente in vigore, disciplina, invece, gli "*incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero*", applicabile a docenti e ricercatori, residenti all'estero che

trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia, allo scopo di svolgere un'attività di ricerca o docenza nel territorio dello Stato.

In particolare, il comma 1 del citato articolo 44 prevede che *«Ai fini delle imposte sui redditi è escluso dalla formazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo il novanta per cento degli emolumenti percepiti dai docenti e dai ricercatori che, in possesso di titolo di studio universitario o equiparato e non occasionalmente residenti all'estero, abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi e che vengono a svolgere la loro attività in Italia, acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato».*

Il successivo comma 3 stabilisce che il regime agevolativo si applica *«nel periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei cinque periodi d'imposta successivi sempre che permanga la residenza fiscale in Italia».*

Inoltre, l'agevolazione si applica:

- nel periodo d'imposta in cui il ricercatore o docente trasferisce la residenza fiscale nel territorio dello Stato e nei sette periodi d'imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale in Italia, nel caso di docenti o ricercatori con un figlio minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo, e nel caso di docenti e ricercatori che diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia della residenza o nei dodici mesi precedenti al trasferimento. L'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal docente e ricercatore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà;- per i docenti e ricercatori che abbiano almeno due figli minorenni o a carico, anche in affidato

preadottivo, nel periodo d'imposta in cui il ricercatore o docente diviene residente nel territorio dello Stato e nei dieci periodi d'imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale nel territorio dello Stato;

- per i docenti o ricercatori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, nel periodo d'imposta in cui il ricercatore o docente diviene residente nel territorio dello Stato e nei dodici periodi d'imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale nel territorio dello Stato.

I docenti o ricercatori italiani non iscritti all'Anagrafe degli italiani residenti all'estero (AIRE) rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possono accedere al regime di favore purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi.

Chiarimenti in ordine all'applicazione del "*regime speciale per lavoratori impatriati*", di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (abrogato dall'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209), e degli "*incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero*", di cui all'articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, sono stati forniti, tra l'altro, con le circolari n. 17/E del 23 maggio 2017, n. 33/E del 28 dicembre 2020 e n. 17/E del 25 maggio 2022, nonché con numerose risposte a istanze d'interpello pubblicate, consultabili nell'apposita sezione presente sul sito dell'Agenzia delle entrate, a cui si rinvia per ulteriori approfondimenti in materia.

In particolare, la citata circolare n. 17/E del 2017, nel richiamare l'articolo 2, comma 1, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze del 26 maggio 2016

che prevede che «*la fruizione dei benefici di cui all'articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, è incompatibile con la contemporanea fruizione degli incentivi fiscali previsti dall'articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122*», ha chiarito (cfr. Parte IV, paragrafo 1) che "*in base a tale disposizione il soggetto che si trasferisce in Italia e vi acquisisce la residenza fiscale, se fruisce del regime per i lavoratori impatriati non può contemporaneamente fruire del regime previsto per i docenti e ricercatori nel caso in cui svolga anche una attività di docenza*". Ne consegue che "*la sussistenza dei requisiti in capo allo stesso soggetto per accedere ad entrambe le agevolazioni permette allo stesso di aderire a quella che ritiene di maggiore favore per sé e di permanervi per i periodi d'imposta previsti rispettivamente per ciascuno dei suddetti regimi agevolativi*".

Tali conclusioni non sono, tuttavia, estendibili anche al "*nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati*" in quanto, in assenza di una espressa previsione normativa che precluda la possibilità di applicare contemporaneamente più regimi agevolativi, si ritiene che il "*nuovo regime*" sia compatibile con gli altri regimi di favore previsti per i lavoratori che trasferiscono la residenza fiscale in Italia.

In particolare, si è dell'avviso che i diversi regimi agevolativi previsti per i contribuenti che rientrano in Italia siano fruibili contemporaneamente dallo stesso soggetto, relativamente al medesimo periodo d'imposta, nel rispetto di tutti i requisiti previsti dalle relative disposizioni.

Pertanto, ad esempio, un contribuente che al rientro in Italia svolge un'attività di ricerca ed esercita anche un'attività di lavoro autonomo potrà, nel rispetto di ogni altra condizione prevista dalla normativa, applicare l'articolo 44 del decreto legge 31 maggio

2010, n. 78, ai redditi prodotti in Italia per l'attività di ricerca e l'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, al reddito di lavoro autonomo prodotto in Italia.

Ne consegue che, in applicazione di tale principio, *l'Istante*, nel caso di specie, potrà fruire, secondo le consuete modalità indicate nelle citate circolari n. 17/E del 2017 e n. 33/E del 2020, del "*nuovo regime agevolativo a favore dei lavoratori impatriati*", a decorrere dal periodo d'imposta 2025 e fino alla durata massima consentita dalla normativa di riferimento (limitatamente all'attività di medico odontoiatra), e degli "*incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero*", a decorrere dal periodo d'imposta 2025 e fino al 2029 (limitatamente all'attività di professore universitario).

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza d'interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta, dunque, impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

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