

17/03/2025

Nuovo regime impatriati: l'Agenzia abbandona il criterio del collegamento funzionale

Di Alessandro Carlesimo

Con la Risposta all'interpello n. 66/2025, l'Agenzia delle Entrate fornisce importanti chiarimenti sulle regole di applicazione del nuovo regime degli impatriati.

Un recente intervento dell'Amministrazione finanziaria accende i riflettori sulla portata applicativa del nuovo regime degli impatriati introdotto dall'[**articolo 5, D. Lgs. n. 209/2023**](#).

L'incentivo accorda una **parziale detassazione dei redditi di lavoro** lavoratori qualificati che fanno rientro in Italia. Più in dettaglio, la norma dispone che i **redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente e di lavoro autonomo** prodotti in Italia, entro il limite annuo di 600.000 euro, **concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50%** del loro ammontare.

L'agevolazione è applicabile se sussistono congiuntamente le seguenti condizioni:

- i lavoratori si impegnano a risiedere fiscalmente in Italia per almeno quattro anni;
- i lavoratori non sono stati fiscalmente residenti in Italia nei tre periodi d'imposta precedenti il loro trasferimento;
- l'attività lavorativa è prestata per la maggior parte del periodo d'imposta nel territorio dello Stato;
- i lavoratori sono in possesso dei requisiti di elevata qualificazione o specializzazione indicati dal decreto legislativo n. 108/2012 e dal decreto legislativo n. 206/2007.

Ad un'attenta analisi, la disciplina vigente tace rispetto al periodo di tempo che deve intercorrere tra il **trasferimento della residenza e l'inizio dell'attività lavorativa sul territorio dello Stato**. Viceversa, nei previgenti regimi (efficaci per coloro che trasferivano la residenza prima del 2024) veniva previsto un criterio di collegamento tra i due eventi.

Più precisamente, nel regime introdotto *ab origine* dalla Legge n.238/2010, tale condizione era espressamente richiesta dal legislatore che dettava un periodo temporale massimo di tre mesi tra la data di assunzione o avvio dell'attività lavorativa in Italia, ed il trasferimento della residenza o del domicilio. Nell'ambito del successivo regime (art. 16, D.Lgs. 147/2015), invece, **pur nel silenzio della legge**, l'Amministrazione finanziaria era solita verificare (quantomeno) la contestualità tra inizio rientro in Italia e inizio dell'attività di lavoro agevolabile, fino a teorizzare talvolta l'esistenza di un vero e proprio rapporto di causa effetto tra i due eventi.

In sede di prassi amministrativa, l'Amministrazione aveva elaborato un concetto di collegamento funzionale tra i due eventi dai tratti poco chiari (cfr. Circolari 17/E/2017 e 33/E/2020), alimentando dubbi applicativi tra gli operatori. In questo contesto di incertezza, gli uffici erano indotti ad operare una valutazione discrezionale caso per caso.

In alcune fattispecie sottoposte all'esame dell'Agenzia delle Entrate, si intravedeva una timida apertura nella misura in cui si riconosceva la possibilità di accedere al regime in presenza della semplice volontà del contribuente di eseguire la prestazione lavorativa in Italia (Risposta all' interpello n. 596/2021, Risposta n. 59/2020).

Questo approccio restrittivo perdeva solidità all'indomani della **sentenza n. 2587/2023, CGT Milano**. In quella occasione i Giudici concludevano che, fini dell'accesso all'agevolazione, non fosse richiesta una disamina dei motivi soggettivi che avrebbero indotto il contribuente a trasferirsi in Italia. Tale orientamento, dunque, **escludeva l'esistenza di un nesso di causalità tra i due eventi**, bensì si limitava a ipotizzare il riscontro di un mero collegamento logico – temporale tale per cui potesse trascorrere un periodo temporale “compatibile” con la necessità di espletare le incombenze legate al trasferimento in Italia.

In pendenza del nuovo regime, è tornata ad esprimersi l'Agenzia delle Entrate nella **Risposta n. 66/2025** in cui si commenta l'ambito applicativo della nuova disposizione che, in continuità con la precedente disciplina, non prescrive alcun collegamento temporale tra rientro in Italia e inizio dell'attività lavorativa.

A tal proposito, l'Agenzia ha finalmente **rimosso il criterio del collegamento funzionale**, ritenendo che *“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'.”*

L'apertura dell'Amministrazione è da apprezzare ma, tuttavia, lascia **comunque inalterata la posizione rispetto al previgente regime speciale previsto dal Decreto internazionalizzazione** che, alla pari con l'attuale assetto di regole, non prescrive la necessaria sussistenza di un nesso tra inizio dell'attività lavorativa e trasferimento in Italia del lavoratore.