STUDIO ASSOCIATO ZANOVELLO & PARTNERS
Associazione Professionale tra
Dottori Commercialisti e Esperti Contabili

AI SIGG. CLIENTI
LORO SEDI

Circolare clienti n. 33/2026

OGGETTO: NOVITÀ REGIME IMPATRIATI – REQUISITI DI RESIDENZA ESTERA PREGRESSA

Sono stati definiti i requisiti di residenza estera pregressa necessari per l'accesso al **regime degli impatriati**, disciplinato dall'**art. 5 del D.Lgs. 209/2023** e destinato a confluire, dal 1° gennaio 2027, nell'**art. 225 del D.Lgs. 117/2026**. La norma richiede un periodo minimo di residenza estera pari a **3 periodi di imposta**, elevabile a **6 o 7 periodi** qualora l'attività prestata in Italia presenti aspetti di continuità con quella svolta prima del rientro.

Per i trasferimenti in Italia che si perfezionano nella seconda metà del 2026, il regime risulta applicabile dal 2027, a condizione che sia verificata la residenza estera nel triennio 2024-2025-2026. Si tratta del primo caso in cui il triennio di monitoraggio è interamente soggetto a un criterio omogeneo di residenza fiscale, poiché l'art. 2 del TUIR è stato modificato dall'art. 1 del D.Lgs. 209/2023 con effetto dal 1° gennaio 2024. Per l'intero periodo occorre quindi verificare che la persona non sia stata residente in Italia, escludendo che, per la maggior parte del periodo di imposta, abbia avuto nel territorio dello Stato la residenza ai sensi dell'art. 43, comma 2, c.c. (dimora abituale), il domicilio (le relazioni personali e familiari), la presenza fisica oppure, salvo prova contraria, l'iscrizione nelle Anagrafi della popolazione residente. Per i periodi di imposta fino al 2023, nell'ipotesi di residenza estera **"rafforzata"**, restano applicabili i previgenti criteri dell'iscrizione anagrafica, del domicilio e della residenza ai sensi dell'art. 43, commi 1 e 2, c.c.

Il periodo di monitoraggio si allunga quando l'attività è prestata in Italia in favore dello **stesso soggetto** presso cui il lavoratore era impiegato all'estero prima del trasferimento, oppure in favore di un soggetto del medesimo **gruppo**. La norma e la Relazione illustrativa non chiariscono il significato di "stesso soggetto", che potrebbe riferirsi alla medesima entità datrice di lavoro prima e dopo l'impatrio (come nei casi di distacco o di remote working), oppure estendersi anche alle filiali o succursali dell'entità estera, incluso il caso in cui il nuovo datore di lavoro sia una stabile organizzazione italiana del soggetto estero o la casa madre italiana della stabile organizzazione estera presso cui il lavoratore prestava in precedenza attività. Questa seconda lettura pare confermata dalla risposta a interpello dell'Agenzia delle Entrate 28 febbraio 2025 n. 53, che valorizza ai fini del requisito della residenza estera rafforzata anche il trasferimento verso le sedi secondarie.

Ai fini del regime, si considerano appartenenti allo stesso gruppo i soggetti tra i quali sussiste un rapporto di controllo diretto o indiretto ai sensi dell'**art. 2359, comma 1, n. 1, c.c.** (**controllo di diritto**), oppure che sono sottoposti al controllo comune, diretto o indiretto, di un altro soggetto. Il riferimento testuale al solo controllo di diritto sembrerebbe tassativo; tuttavia, in alcune risposte a interpello (cfr. risposta 20 febbraio 2025 n. 41) l'Agenzia delle Entrate richiama il "gruppo" anche ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 2, c.c., ossia includendo ipotesi di controllo di fatto. Non è escluso che tale richiamo derivi da un refuso e che l'Agenzia intendesse in realtà riferirsi al comma 2 dell'art. 2359 c.c., relativo al computo dei voti spettanti a società controllate, fiduciarie e a persona interposta ai fini del controllo di diritto.

Resta inoltre da considerare il caso delle società estere prive di un organo assembleare, requisito presupposto dalla nozione di controllo di diritto. In altri contesti normativi, come l'art. 181, comma 1-quater, del TUIR in tema di perdite estere definitive, il problema è stato risolto sostituendo il criterio della maggioranza dei voti in assemblea ordinaria con quello della partecipazione al patrimonio o al capitale superiore al 50%, tenendo conto dell'eventuale demoltiplicazione prodotta dalla catena partecipativa. Pur in assenza di un espresso avallo normativo in materia di impatriati, un'impostazione analoga risulterebbe maggiormente prudente, ancorché possa comportare, in concreto, un allungamento del periodo di residenza pregressa richiesto per l'accesso al regime.

STUDIO ASSOCIATO
ZANOVELLO
& PARTNERS
Associazione Professionale tra
Dottori Commercialisti e Esperti Contabili

Distinti saluti.
Padova, 14/09/2026

Studio Associato Zanovello & Partners

L'ELABORAZIONE DEI TESTI, ANCHE SE CURATA E REVISIONATA, NON PUO' COMPORTARE SPECIFICHE RESPONSABILITA' PER EVENTUALI ERRORI O INESATTEZZE E NON PUO' ESSERE CONSIDERATA CONSULENZA SPECIFICA