

Risposta n. 207

OGGETTO: Regime agevolativo docenti/ricercatori impatriati – Articolo 44 del DL n. 78 del 2010 – Modifiche contenute nel DL n. 34 del 2019 – Ambito di applicazione – Chiarimenti. Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

“ALFA” (di seguito, istante) fa presente di essere un Ricercatore a Tempo Determinato assunto presso il Dipartimento dell'Università “BETA”, a decorrere dal 2018.

L'istante riferisce di essere rientrato in Italia dopo circa cinque anni e mezzo trascorsi interamente all'estero. In particolare, per un anno, dal 2013 al 2014, è stato ricercatore presso “DELTA” e per gli altri quattro anni e mezzo (dal 2014 al 2018) ha svolto l'attività presso “GAMMA”.

Nell'ottobre del 2018, avendo vinto il concorso ordinario per il posto che attualmente ricopre presso l'Università “BETA”, l'istante ha fatto presente all'Ufficio trattamento economico dell'Ateneo che aveva diritto a beneficiare del regime fiscale agevolato sugli emolumenti percepiti, ai sensi dell'articolo 44 del DL n. 78 del 2010, in quanto docente rientrante in Italia dopo diversi anni passati all'estero.

Tuttavia, i responsabili del predetto Ufficio trattamento economico dell'Università hanno ritenuto di non poter applicare, nel caso in esame, l'agevolazione fiscale richiesta dall'istante, in quanto quest'ultimo non si è mai cancellato dall'anagrafe della popolazione residente in Italia.

Tale interpretazione è stata affermata dall'Agenzia delle entrate nella Guida "L'Agenzia informa" del febbraio 2018, dal titolo "*Gli incentivi fiscali per l'attrazione del capitale umano in Italia*", laddove si afferma che "*La persona che, pur essendo residente o domiciliata all'estero, non si è mai cancellata dal registro anagrafico della popolazione residente non può essere ammessa alle agevolazioni*" (cfr. pagina 4).

L'istante ritiene, tuttavia, che la sua esclusione dal regime fiscale agevolativo di che trattasi sia discriminatoria.

Al riguardo, l'istante rappresenta di non essersi mai iscritto all'AIRE, nonostante abbia passato gli ultimi anni della sua vita all'estero, oltre che per motivi prettamente personali e professionali, anche perché, dall'esame della normativa di riferimento, non ha rilevato la necessità di tale iscrizione al fine di beneficiare del regime agevolativo in parola e chiede, dunque, se possa beneficiare del regime agevolativo previsto dall'articolo 44 del DL n. 78 del 2010.

SOLUZIONE PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'istante, la mancata iscrizione all'AIRE non è di per sé sufficiente ad escluderlo dal regime di vantaggio di cui al richiamato articolo 44 del DL n. 78 del 2010, dovendosi fare ricorso, nel caso di specie, alle definizioni di "residenza" e "domicilio" contenute nel codice civile.

Infatti, è indubbio, continua l'istante, che la sua permanenza all'estero non è stata occasionale e che l'attività dallo stesso svolta con carattere di continuità e ininterrottamente presso l'Università "BETA" individua proprio in quest'ultimo

Paese la sede principale dei suoi affari ed interessi, così integrando i requisiti soggettivi richiesti dalla normativa agevolativa di cui si discute.

L'istante, quindi, ritiene che, assolvendo all'onere probatorio di dimostrare tale circostanza – attraverso la produzione dei contratti di lavoro con l'Università, nonché del documento di residenza permanente estero, dove ha sempre pagato le imposte – sia possibile vincere la presunzione di residenza in Italia di cui al comma 2-bis dell'articolo 2 del TUIR, in analogia a quanto previsto per coloro che si siano trasferiti in Stati o territori aventi un regime fiscale privilegiato.

Sulla base delle argomentazioni prospettate, l'istante ritiene di poter beneficiare delle agevolazioni fiscali previste dall'articolo 44 del DL n. 78 del 2010, per i ricercatori e i docenti che rientrano in Italia dopo un periodo di almeno due anni di ricerca e docenza continuativa all'estero.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si fa presente che la seguente risposta si basa sui fatti e sui dati così come prospettati nell'istanza di interpello, fermo restando, in capo al competente Ufficio finanziario, l'ordinario potere di verifica e di accertamento nei confronti del contribuente istante.

L'articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, prevede un'agevolazione fiscale ai fini IRPEF ed IRAP per incentivare i ricercatori ed i docenti residenti all'estero ad esercitare la loro attività in Italia.

In particolare, il citato articolo 44 dispone che, ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, 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.

Tale agevolazione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei tre periodi d'imposta successivi sempre che permanga la residenza fiscale in Italia.

Con vari documenti di prassi (cfr. risoluzione n. 146/E del 29 novembre 2017; circolare n. 17/E del 23 maggio 2017; circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011), è stato precisato che l'agevolazione in parola trova applicazione nei confronti dei ricercatori o docenti che si trovano nelle seguenti condizioni:

- sono in possesso di un titolo di studio universitario o ad esso equiparato;
- sono stati non occasionalmente residenti all'estero (ovvero sono stati stabilmente residenti all'estero);
- hanno svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi;
- acquisiscono e mantengono la residenza fiscale in Italia per tutto il periodo in cui usufruiscono dell'agevolazione.

Con riferimento a quest'ultimo requisito, la citata circolare n. 17/E del 2017 chiarisce che *"...la norma prevede espressamente che il docente o il ricercatore acquisisca la residenza fiscale nel territorio dello Stato e che ciò avvenga in conseguenza dello svolgimento della attività lavorativa in Italia."*

In altri termini, il rientro nel territorio dello Stato per lo svolgimento dell'attività di docenza e ricerca deve necessariamente essere seguito dall'acquisizione della residenza fiscale in Italia, in quanto requisito espressamente previsto dal citato articolo 44.

Con riferimento alla “residenza fiscale”, la richiamata circolare n. 17/E del 2017, Parte I, rinvia alle disposizioni contenute nell’articolo 2, comma 2, del TUIR, il quale considera fiscalmente residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo di imposta (183 giorni o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato la residenza o il domicilio ai sensi dell’articolo 43 del codice civile, il quale definisce la residenza come il luogo di dimora abituale e il domicilio come la sede principale dei propri affari e interessi.

Tali presupposti – il primo formale, rappresentato dall’iscrizione nelle anagrafi delle popolazioni residenti, gli altri due di natura sostanziale – sono tra loro alternativi, per cui la sussistenza anche di uno solo di essi è sufficiente a qualificare, ai fini fiscali, un soggetto residente in Italia.

Il criterio formale dettato dal richiamato articolo 2, comma 2, del TUIR contiene una presunzione legale assoluta di residenza secondo cui le persone iscritte nelle anagrafi della popolazione residente si considerano, ai fini fiscali, in ogni caso residenti, e quindi soggetti passivi di imposta in Italia, non potendo trovare applicazione i criteri di fatto previsti in alternativa dalla legge (residenza e/o domicilio).

L’articolo 44 del DL n. 78 del 2010, tuttavia, è stato recentemente modificato dal decreto legge 30 aprile 2019, n. 34 (cd. decreto crescita 2019) – pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 100 del 30 aprile 2019 ed in corso di conversione – entrato in vigore il 1° maggio 2019, ai sensi dell’articolo 51 dello stesso decreto.

In particolare, la lettera b) dell’articolo 5, comma 4, del decreto crescita ha introdotto, al citato articolo 44, il comma 3-quater che testualmente così dispone:

“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 ai benefici

fiscali di cui al presente articolo purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

Con riferimento ai periodi d'imposta per i quali siano stati notificati atti impositivi ancora impugnabili ovvero oggetto di controversie pendenti in ogni stato e grado del giudizio nonché per i periodi d'imposta per i quali non sono decorsi i termini di cui all'articolo 43 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, ai docenti e ricercatori italiani non iscritti all'AIRE rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019 spettano i benefici fiscali di cui al presente articolo nel testo vigente al 31 dicembre 2018, purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per il periodo di cui all'articolo 16, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

Non si fa luogo, in ogni caso, al rimborso delle imposte versate in adempimento spontaneo.”.

Il successivo comma 5 del citato articolo 5 stabilisce, infine, che “*Le disposizioni di cui al comma 4, lettere a) e b), si applicano ai soggetti che trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto*”, con la conseguenza che le nuove disposizioni trovano applicazione nei confronti di quei contribuenti che acquisiscono la residenza fiscale in Italia a partire dal periodo d'imposta 2020.

Tuttavia, in considerazione della *ratio* della novella normativa in esame – che permette, ai soggetti che non risultano iscritti all'AIRE, di comprovare il periodo di residenza all'estero sulla base delle previsioni dettate dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni – si è dell'avviso che anche i docenti ed i ricercatori

rientrati fiscalmente in Italia entro il 31 dicembre 2019, hanno la possibilità di usufruire dell'agevolazione fiscale prevista dall'articolo 44 del DL n. 78 del 2010 (nel testo vigente al 31 dicembre 2018), laddove gli stessi possano dimostrare la residenza fiscale all'estero per i due periodi d'imposta precedenti sulla base delle regole dettate dalle singole Convenzioni internazionali.

Tanto premesso, sulla base delle suesposte argomentazioni, si ritiene che, nel caso di specie, l'istante, nonostante non sia stato iscritto all'AIRE durante gli anni trascorsi all'estero, possa beneficiare del regime fiscale di favore di cui all'articolo 44 del DL n. 78 del 2010 (nella versione vigente al 31 dicembre 2018), a decorrere dall'anno di imposta 2019 – anno nel quale afferma di essere rientrato fiscalmente in Italia – nel presupposto che possa dimostrare la residenza all'estero per i due anni di imposta precedenti ai sensi della Convenzione contro le doppie imposizioni siglata tra Italia e ... (Paese nel quale l'istante afferma di aver svolto la sua attività di ricerca/docenza) e ratificata dalla legge, fermo restando la sussistenza delle ulteriori condizioni previste dalla norma.

Al riguardo, si fa presente che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce una questione di mero fatto che non può essere oggetto di istanza di interpello, ai sensi dell'articolo 11 della legge n. 212 del 2000 (cfr. circolare n. 9/E del 1° aprile 2016).

Da ultimo, si evidenzia che il citato decreto crescita è in fase di conversione in legge (che dovrà avvenire nel termine di 60 giorni dalla data del 30 aprile 2019, data di pubblicazione in Gazzetta Ufficiale). La presente risposta tiene, dunque, conto delle disposizioni attualmente vigenti e dovrà, pertanto, essere verificata dal contribuente alla luce delle eventuali modifiche normative che potrebbero essere apportate in sede di conversione.

IL DIRETTORE CENTRALE