Agevolazioni fiscali per attrarre risorse umane in italia

A cura dell'*Avv. Maurizio Villani e dell'Avv. Lucia Morciano*

INDICE

• ***PARTE PRIMA***
NORMATIVA E AGEVOLAZIONI FISCALI PER RICERCATORI, DOCENTI, LAVORATORI CONTRO-ESODATI E LAVORATORI IMPATRIATI
1. Premessa
2. Incentivi fiscali a ricercatori e docenti ex art. 44, D.L. 31 maggio 2010, n.78
2.1. Requisiti
2.2. Agevolazioni
2.3. Durata
2.4. Acquisizione della residenza fiscale nel territorio dello Stato
2.5. Quadro sinottico
3. Incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia (L. n. 238/2010)
3.1. Soggetti beneficiari
3.2. I benefici
3.3. Quadro sinottico
3.4. Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 luglio 2011
3.5. Chiarimenti Circolare n.14/E dell'Agenzia delle Entrate del 4 maggio 2012
4. Art. 16, D.lgs. n.147 del 14 settembre 2015 - Lavoratori impatriati
4.1. Art. 16, c.1, D.Lgs n. 147/2015 - Manager e lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione
4.2 Art. 16, comma 1, D.Lgs 147/2015 - Lavoratori autonomi rimpatriati
4.3. Opzione per il regime fiscale dei lavoratori rimpatriati (Art. 16, comma 4, D.Lgs n. 147/2015)

• ***PARTE II***
CHIARIMENTI AGENZIA DELLE ENTRATE SUI REGIMI AGEVOLATIVI PER PERSONE FISICHE CHE TRASFERISCONO LA RESIDENZA FISCALE IN ITALIA

1. Circolare n.17/E del 23 maggio 2017
2. Risoluzione n.146/E del 29 novembre 2011

• ***PARTE III***
RESIDENZA FISCALE DEI LAVORATORI ITALIANI ALL'ESTERO

1. Residenza fiscale e residenza anagrafica
2. Normativa AIRE (Legge n. 470/1988)
3. Considerazioni ermeneutiche sull'art.44 D.L.n.78/2010

• PARTE PRIMA
NORMATIVA AGEVOLAZIONI FISCALI PER RICERCATORI, DOCENTI, LAVORATORI CONTRO-ESODATI E LAVORATORI IMPATRIATI

1. Premessa

Il Fisco italiano, per sostenere lo sviluppo economico, scientifico e culturale del Paese, ha previsto numerose agevolazioni a favore delle persone che trasferiscono la residenza in Italia per un'attività di lavoro.

Alcune misure agevolative sono in vigore da diversi anni, altre invece sono state introdotte recentemente; tutte queste disposizioni normative hanno un obiettivo comune: attirare risorse umane in Italia.

L'ultimo contributo normativo in tal senso è stato dato dalla L. n. 232 dell'11 dicembre 2016 (Legge di Bilancio 2017) che è intervenuta potenziando l'efficacia delle norme già in vigore e introducendone altre, configurando così un sistema variegato che comprende diverse fattispecie. La Legge di bilancio 2017 ha reso permanenti alcuni incentivi già presenti nel panorama legislativo, come gli incentivi fiscali previsti per il rientro in Italia di docenti e ricercatori residenti all'estero, e il regime fiscale di favore per i lavoratori cosiddetti "impatriati", riguardante laureati, manager e lavoratori con alta qualificazione.

Quest'ultimo regime è stato esteso anche ai lavoratori autonomi ed è stata aumentata la misura dell'agevolazione. È stato, inoltre, introdotto l'articolo 24-bis nel D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), relativo all'imposta sostitutiva sui redditi prodotti all'estero, realizzati da persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia.

Le misure agevolative che si rivolgono alle persone fisiche, che trasferiscono la residenza in Italia per svolgere un'attività lavorativa, o anche prescindendo dallo svolgimento di una attività lavorativa, sono diverse e, nello specifico, abbiamo:
- gli incentivi previsti per il rientro in Italia di docenti e ricercatori residenti all'estero (Articolo 44, D.L. n. 78/2010);
- il regime fiscale rivolto ai "contro-esodati" (Legge n. 238/2010);
- il regime speciale per lavoratori impatriati (Articolo 16, D.lgs n. 147/2015);
- il regime opzionale di imposizione sostitutiva per i nuovi residenti (Articolo 24-bis, DPR n. 917/1986, introdotto dall'articolo 1, comma 152, legge n. 232/2016).
Nei successivi paragrafi verrà specificamente illustrato il compendio normativo riguardante predette agevolazioni fiscali e i rispettivi requisiti soggettivi e oggettivi per poterne godere.

2. Incentivi fiscali ricercatori e docenti ex art. 44 D.L. 31 maggio 2010, n.78

L'articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010 n. 78 - recante misure urgenti in materia di stabilizzazione finanziaria e di competitività economica -, come da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 149, legge 11 dicembre 2016, n. 232, dispone 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".
Prima delle ultime modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2017, l'accesso al beneficio era consentito ai ricercatori e docenti che trasferivano la residenza fiscale in Italia nel periodo compreso tra il 31 maggio 2010 e i sette anni solari successivi (30 maggio 2017). Con le modifiche da ultimo richiamate, l'agevolazione è resa permanente, non essendo più prevista una data ultima utile per poter far rientro in Italia. La norma di favore trova quindi applicazione anche per docenti e ricercatori, aventi i requisisti richiesti, che si trasferiscono in Italia dopo il 30 maggio 2017. Resta fermo che il periodo di fruizione è limitato complessivamente a quattro periodi di imposta (art. 44, comma 3, D.L. n. 78 del 2010).

2.1.Requisiti

L'agevolazione è riservata ai docenti e ai ricercatori che vogliono svolgere in Italia la propria attività e che sono in possesso dei seguenti requisiti:
- essere in possesso di un titolo di studio universitario o equiparato;
- essere stati non occasionalmente residenti all'estero;
- aver svolto all'estero documentata attività di ricerca o docenza per almeno due anni continuativi, presso centri di ricerca pubblici o privati o università;
- dover trasferire la residenza fiscale in Italia.
La disposizione recata dall'articolo 44 del d.l. n. 78 del 2010, a differenza di quanto previsto dalla legge n. 238 del 2010, che sarà analizzata nel paragrafo seguente, non si rivolge soltanto ai cittadini italiani o europei emigrati che intendano far ritorno in Italia, ma interessa in linea generale tutti i residenti all'estero, sia italiani che stranieri, i quali, per le loro particolari conoscenze, possono favorire lo sviluppo della ricerca e la diffusione del sapere in Italia, trasferendovi il know how acquisito attraverso l'attività svolta all'estero.

2.2. Agevolazioni

L'agevolazione prevede un reddito imponibile del 10% del reddito di lavoro dipendente o autonomo percepito.

2.3. Durata

La predetta agevolazione è applicabile per un massimo di quattro anni, che decorrono dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia.

2.4. Acquisizione della residenza fiscale nel territorio dello Stato

Per quanto concerne il requisito citato di " dover trasferire la residenza fiscale in Italia", 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 dell' attività lavorativa in Italia. Il collegamento tra l'ingresso in Italia e lo svolgimento dell'attività produttiva del reddito agevolabile, richiesto dalla norma, si può ritenere che sussista sia nel caso in cui il docente o il ricercatore abbia iniziato a svolgere l'attività in Italia prima di trasferirvi la residenza, sia nel caso in cui abbia trasferito la residenza in Italia ed abbia poi iniziato a svolgervi l'attività (circolare n.17/E, AdE, del 23.05.2017).
Pertanto, dal dato normativo, emerge che coloro che chiedono di beneficiare dell'agevolazione pre-

vista dall'art. 44 del D.L. n. 78 del 2010 (docenti e ricercatori) è necessario che acquisiscano la residenza fiscale, in quanto la norma ne fa espresso riferimento;dunque, è sufficiente che il soggetto integri una sola delle condizioni previste dall'art. 2 del TUIR per essere considerato residente ai fini fiscali nel territorio dello Stato.
Giova rammentare che il citato art. 2, al comma 2, prevede: "Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del Codice civile".
Le condizioni suindicate sono tra loro alternative e, pertanto, la sussistenza di anche una sola di esse è sufficiente a ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia; per tale motivo, docenti e ricercatori, per avere diritto alle agevolazioni fiscali per chi rientra in Italia, devono essere iscritti all'AIRE prima del rientro.
La circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, Parte II, Capitolo 1, per quanto riguarda i profili applicativi del richiamato art. 44, rinvia ai chiarimenti forniti con circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, in merito all'analoga agevolazione disposta dall'art. 3 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, per favorire il rientro in Italia dei ricercatori residenti all'estero, e con circolare n. 22/E del 8 giugno 2004, precisando che i chiarimenti forniti dalla precedente prassi devono ritenersi integrati dalle nuove indicazioni che tengono conto del complessivo quadro delle misure agevolative vigenti; delle citate circolari si darà definizione quando verrà esplicata la L. n. 238/2010.
Secondo la risoluzione n.146 E/2017 dell'Agenzia delle Entrate "In considerazione della rilevanza del solo dato dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, pertanto, il soggetto trasferito all'estero che non si è mai cancellato da tale registro non può essere ammesso all'agevolazione in esame, così come non può essere ammesso ad altre agevolazioni aventi analoga finalità attrattiva di lavoratori dall'estero".
Difatti, l'art. 44 del D.L. n.78/2010 fa riferimento al concetto di residenza valido ai fini reddituali(art. 2 TUIR), ai sensi del quale è sufficiente che il soggetto integri una sola delle condizioni ivi previste per essere considerato residente nel territorio dello Stato ai fini fiscali e non all'estero, mentre le agevolazioni sono concesse solo nel caso in cui si trasferisca la residenza fiscale dall'estero in Italia.

2.5. Quadro sinottico

D.L. n. 78/201,0 articolo 44	
Beneficiari	Docenti e ricercatori che vengono a svolgere la loro attività di docenza e ricerca in Italia. Solo lavoratori laureati. Cittadini e non dell'UE. Sì al lavoro presso pubbliche amministrazioni. Nessun obbligo di permanenza in Italia.
Cosa prevede l'agevolazione	Reddito imponibile pari al 10%del reddito di lavoro dipendente o autonomo percepito. Agevolazione applicabile per un massimo di 4 anni dall'anno di trasferimento della residenza.
Requisiti	Essere stati residenti non occasionali all'estero. Aver svolto attività di docenza o ricerca all'estero per due anni presso centri di ricerca pubblici o privati o presso università. Trasferire la residenza in Italia. Svolgere in Italia attività di docenza e di ricerca.

3. Incentivi fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia (L. n. 238/2010)

Il legislatore, con la L. n. 238 del 30 dicembre 2010, entrata in vigore il 28 gennaio 2011, ha inteso contribuire allo sviluppo del Paese mediante la valorizzazione delle esperienze umane, culturali e professionali maturate da cittadini dell'Unione europea che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia, che studiano, lavorano o che hanno conseguito una specializzazione post lauream all'estero e che decidono di fare rientro in Italia; precisamente, tali incentivi sono stati destinati ai contro-esodati, ossia coloro che sono stati residenti in Italia e che, dopo essersi trasferiti all'estero, ne hanno fatto ritorno.
A tale fine, predetta legge prevede la concessione di incentivi fiscali, sotto forma di minore imponibilità del reddito, in favore dei soggetti specificatamente individuati. I benefici fiscali spettano dalla data di entrata in vigore della stessa legge fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 e tale regime è rimasto in vigore fino al 2017. Hanno diritto ai predetti benefici i cittadini dell'Unione europea che, alla data del 20 gennaio 2009, siano in possesso dei requisiti pre-

visti dall'art. 2, della legge in esame. Il decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanza del 3 giugno 2011 ha stabilito le ipotesi di ammissione e di esclusione e, con provvedimento prot. n. 97156 del 29 luglio 2011, il direttore generale dell'Agenzia delle Entrate ha fissato le regole specifiche, alla luce della delega del 30 marzo 2011 ricevuta dal Ministero degli Affari Esteri.

3.1. Soggetti beneficiari

Hanno diritto alla concessione dei benefici fiscali:
a) i cittadini dell'Unione Europea, nati dopo il 1° gennaio 1969, in possesso di un titolo di laurea, che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività;
b) i cittadini dell'Unione Europea, nati dopo il 1° gennaio 1969, che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream, i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività.

3.2. I benefici

I redditi di lavoro dipendente, i redditi d'impresa e i redditi di lavoro autonomo percepiti dalle persone fisiche come sopra individuate concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in misura ridotta, secondo le seguenti percentuali:
a) 20% per le lavoratrici;
b) 30% per i lavoratori.

I benefici sono riconosciuti nel rispetto dei limiti fissati dal regolamento (CE) n. 1998/2006 della Commissione, del 15 dicembre 2006, relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del trattato agli aiuti d'importanza minore (de minimis).

3.3. Quadro sinottico

Beneficiari	I cittadini dell'Unione europea, nati dopo il 1° gennaio 1969: - in possesso di un titolo di laurea; - che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia; - che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più; - che vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività. I cittadini dell'Unione europea, nati dopo il 1° gennaio 1969: - che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia; - che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream; - che vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività.
Cosa prevede l'agevolazione	I redditi di lavoro dipendente, i redditi d'impresa e i redditi di lavoro autonomo percepiti dalle persone fisiche come sopra individuate concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in misura ridotta, secondo le seguenti percentuali: a) 20% per le lavoratrici; b) 30% per i lavoratori.

3.4. Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Per effetto del provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 29 luglio 2011, i lavoratori dipendenti, in possesso dei requisiti richiesti dall'art. 2 della legge 30 dicembre 2010, n. 238, appartenenti alle categorie individuate dal decre-

to del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 3 giugno 2011, che intendano fruire del beneficio fiscale previsto dall'art. 3 della medesima legge in sede di applicazione delle ritenute devono produrre apposita richiesta scritta al datore di lavoro entro 3 mesi dalla data di assunzione.

Categorie dei soggetti beneficiari delle agevolazioni fiscali: D.m. 03.06.2011

Le agevolazioni fiscali si applicano ai cittadini dell'Unione Europea nati dopo il 1° gennaio 1969, i quali sono assunti o avviano un'attività d'impresa o di lavoro autonomo in Italia trasferendovi il proprio domicilio, nonché la propria residenza entro 3 mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività e che alla data del 20 gennaio 2009:

a) sono in possesso di un titolo di laurea;

b) hanno risieduto continuativamente per almeno 24 mesi in Italia;

c) negli ultimi due anni o più, hanno risieduto fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia svolgendovi continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d'impresa.

Sono altresì destinatari delle medesime agevolazioni di cui al comma 1, i cittadini dell'Unione Europea nati dopo il 1° gennaio 1969, i quali sono assunti o avviano un'attività d'impresa o di lavoro autonomo in Italia trasferendovi il proprio domicilio, nonché la propria residenza entro 3 mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività e che alla data del 20 gennaio 2009:

a) hanno risieduto continuativamente per almeno 24 mesi in Italia;

b) negli ultimi due anni o più, hanno risieduto fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia conseguendovi un titolo di laurea o una specializzazione post lauream.

Sono esclusi dal beneficio i soggetti che, essendo titolari di rapporti di lavoro a tempo indeterminato con pubbliche amministrazioni o con imprese di diritto italiano, svolgono all'estero, in forza di tale rapporto, la propria attività lavorativa.

Con decreto del Ministro degli Affari Esteri del 30 marzo 2011 sono stati precisati gli adempimenti che gli Uffici Consolari devono osservare nella gestione delle procedure amministrative per il rientro in Italia, in attuazione dell'articolo 4, comma 2, della legge. Il decreto-legge 29 dicembre 2011, n. 216, nel testo risultante dalle modifiche apportate in sede di conversione dalla legge 24 febbraio 2012, n. 14, ha ampliato il periodo temporale di riferimento per la maturazione dei requisiti di accesso al beneficio e ha stabilito che il beneficio compete fino al periodo d'imposta 2015.

3.5. Chiarimenti Circolare n. 14/E del 4 maggio 2012 dell'Agenzia delle Entrate

La circolare n. 14/E del 2012 ha fornito dei chiarimenti sull'applicazione delle richiamate disposizioni. L'art. 2, comma 1, della L. n. 238/2010 ha previsto che, al fine di beneficiare degli incentivi fiscali, i lavoratori che rientrano in Italia devono trasferire la propria residenza e il proprio domicilio in Italia "entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività", fermo restando il possesso degli altri requisiti. L'agenzia ha chiarito nella citata circolare che il soggetto che intenda beneficiare dell'agevolazione fiscale deve risultare iscritto nelle liste anagrafiche dei soggetti residenti in Italia ovvero aver presentato domanda di iscrizione all'anagrafe della popolazione residente in Italia, nonché aver trasferito in Italia il proprio domicilio e, cioè, il centro principale dei propri affari e interessi. Ad esempio, il soggetto assunto in Italia nel mese di novembre 2011 che ha trasferito la residenza e il domicilio nel mese di gennaio 2012, e quindi entro i tre mesi previsti dalla legge e dal decreto, può fruire del beneficio per il 2011, indipendentemente dalla circostanza che possa considerarsi per il medesimo anno fiscalmente non residente in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del TUIR, in base al quale "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritti nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile". Possono accedere al beneficio i lavoratori che abbiano trasferito la residenza e il domicilio anche prima dell'assunzione o dell'avvio dell'attività, purché il trasferimento della residenza e del domicilio sia funzionale all'inizio dell'attività.

Per esemplificare, il rientro si assume funzionale all'inizio dell'attività, senza necessità di ulteriori verifiche, qualora avvenga nei tre mesi che precedono l'inizio dell'attività medesima. In linea di principio, l'assunzione della residenza anagrafica e del domicilio in Italia nel limite temporale sopra indicato presuppone che il soggetto non avesse tali requisiti prima di rientrare in Italia. Pertanto, nella normalità dei casi, l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente implica che il soggetto stesso provveda preliminarmente alla cancellazione dall'AIRE, se cittadino italiano, ovvero al compimento di atti equivalenti, se cittadino di altro Stato dell'Unione europea, qualora previsti dalla propria legislazione

nazionale.
L'Agenzia, tuttavia, - tenuto conto della finalità della normativa in commento-, ossia di valorizzare le esperienze maturate dai cittadini che hanno studiato o lavorato all'estero,ha ritenuto che che ciò che rileva ai fini dell'agevolazione in esame è che il soggetto interessato abbia effettivamente svolto attività di lavoro o di studio all'estero e sia in grado di dimostrare tale circostanza. In presenza di tale requisito sostanziale, l'iscrizione all'AIRE corrispondente al periodo di attività all'estero non assume rilevanza e, pertanto, la condizione dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente si considera soddisfatta anche per coloro che, pur lavorando o studiando all'estero, non si sono mai iscritti all'AIRE, sempreché il trasferimento del domicilio in Italia avvenga entro il termine dinanzi precisato.
Tale interpretazione della circolare citata riguarda il regime di favore disciplinato dalla legge n. 238 del 2010, in via di esaurimento in quanto applicabile ai lavoratori rientrati entro il 31 dicembre 2015; tale legge, non rinvia espressamente al concetto di residenza valido ai fini reddituali (cioè alla residenza fiscale ex art. 2 del TUIR) e, pertanto, con la circolare n. 14 del 2012 è stato precisato che la mancata iscrizione all'anagrafe della popolazione residente all'estero (AIRE) non determina l'esclusione dal beneficio previsto per i lavoratori rientrati in Italia. Diversamente, a parere dell'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n.146/E del 2017, identica interpretazione non può essere ammessa per coloro che chiedono di beneficiare dell'agevolazione prevista all'art. 44 del D.L n. 78 del 2010, in quanto tale norma fa espresso riferimento all'acquisizione della residenza fiscale; pertanto, è sufficiente che il soggetto integri una sola delle condizioni previste dall'art. 2 del TUIR per essere considerato residente nel territorio dello Stato.

4. Art. 16, D.lgs. n.147 del 14 settembre 2015 - Lavoratori impatriati

Nell'ambito dei lavoratori "impatriati" vi sono diverse categorie di beneficiari caratterizzati da specifici requisiti soggettivi, accomunati dalla circostanza di trasferirsi in Italia per svolgere un'attività lavorativa.
La norma di riferimento è l'articolo 16 del decreto legislativo n. 147 del 2015 che, introdotto in attuazione della delega fiscale concessa al governo per individuare misure per la crescita e l'internazionalizzazione delle imprese, individua sotto il titolo lavoratori "impatriati" diverse categorie di beneficiari, caratterizzate da specifici requisiti soggettivi, accomunate dalla circostanza di trasferirsi in Italia per svolgervi una attività lavorativa.
L'articolo 16 citato, norma di carattere strutturale e non transitorio, nella sua versione in vigore dal 1° gennaio 2017, dispone che: "I redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo 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, approvato con decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917, concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al cinquanta per cento del suo ammontare (…)".
Nella versione ante modifiche - apportate dall'articolo 1, comma 150, lettera a), nn. 1 e 2, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 -, vigente comunque per l'anno di imposta 2016, la norma riservava il beneficio fiscale ai soli redditi di lavoro dipendente, i quali concorrevano alla formazione del reddito complessivo nella misura del 70 per cento.
A partire dall'anno di imposta 2017, invece, l'agevolazione è stata estesa anche ai redditi di lavoro autonomo i quali, insieme ai redditi di lavoro dipendente concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura ridotta al 50 per cento.
La disposizione non stabilisce il periodo di imposta a decorrere dal quale l'impatrio assume rilevanza, ossia non specifica da quando il soggetto può essersi trasferito in Italia per poter fruire del beneficio fiscale, trovando la norma applicazione a decorrere dal 2016, secondo quanto previsto dall'articolo 1, comma 1, del decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze del 26 maggio 2016 (c.d. decreto attuativo); si ritiene che possano beneficiare dell'agevolazione i soggetti che abbiano acquisito la residenza fiscale in Italia a partire da tale periodo d'imposta, salva la possibilità, riconosciuta ai soggetti beneficiari della legge n. 238 del 2010, di accedervi su opzione.
L'art. 16 citato, nei commi dall'uno al 4 disciplina le varie ipotesi di agevolazione.
Le fattispecie previste sono le seguenti:
- manager e lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione (comma 1);
- lavoratori autonomi impatriati (comma 1-bis);
- impatriati in possesso di laurea (comma 2);
- opzione per il regime fiscale dei lavoratori impatriati (comma 4).

4.1. Art. 16, c. 1, D.Lgs n. 147/2015 - Manager e lavoratori con elevata qualificazione e specializzazione

Beneficiano dell'agevolazione i soggetti anche non laureati, (cittadini e non, della Ue) che dal 2016 trasferiscono la residenza in Italia e che contemporaneamente:

- non devono essere stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento;
- devono svolgere l'attività lavorativa presso un'impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro;
- devono prestare l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano;
- devono rivestire ruoli direttivi, ovvero essere in possesso di requisiti di elevata qualificazione.

Agevolazioni
Il reddito imponibile previsto è pari al 70% per il periodo d'imposta 2016 e al 50% a partire dal periodo d'imposta 2017.

Durata
Il regime è applicabile per un massimo di cinque anni decorrenti dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia.

Art. 16, comma 1, D.Lgs n. 147/2015	
Beneficiari	Cittadini e non dell'UE che trasferiscono in Italia la residenza fiscale a decorrere dall'anno 2016. Anche lavoratori non laureati. No al lavoro presso pubbliche amministrazioni. Decadenza se si sposta la residenza prima di 2 anni dal rientro.
Cosa prevede l'agevolazione	Reddito imponibile pari al 70% per il 2016 e al 50% a partire dal 2017. Per l'anno 2016 è agevolabile solo il reddito di lavoro dipendente. A partire dall'anno 2017 è agevolabile il reddito di lavoro dipendente e autonomo. Agevolazione applicabile per un massimo di 5 anni decorrenti dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia.
Requisiti	Non esser stati residenti in Italia nei 5 periodi di imposta precedenti l'impatrio. Trasferimento della residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2 del TUIR. Impegno a permanere in Italia per 2 anni. Prestare l'attività lavorativa per almeno 183 giorni per ciascun anno di imposta. Se dipendenti, lavorare presso un'impresa residente e rivestire ruoli direttivi.

4.2 Art. 16, comma 1-bis, D.Lgs n. 147/2015 - Lavoratori autonomi impatriati
Anche i lavoratori autonomi (che trasferiscono la propria residenza in Italia) dal 2017 possono beneficiare dei sopra illustrati benefici; tuttavia, questi devono possedere solo alcuni dei requisiti previsti dal comma 1, in particolare:

- non devono essere stati residente in Italia nei cinque periodi d'imposta precedenti il trasferimento;
- devono impegnarsi a permanere in Italia per almeno due anni;
- devono svolgere l'attività lavorativa in modo prevalente.

4.3 Art. 16, c. 2, D.Lgs n. 147/2015 - Impatriati in possesso di laurea
L'agevolazione è rivolta, per il 2016, solo ai cittadini Ue e, a partire dal 2017 anche ai cittadini di Stati extra Ue, con i quali vi è una convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni fiscali.

Requisiti
I destinatari del regime in esame sono i cittadini sopra indicati che:
- siano in possesso di un titolo di laurea;
- abbiano svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più ovvero;
- abbiano svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream.

Dopo aver trasferito la residenza fiscale in Italia, i rimpatriati devono restarci per almeno due anni e svolgere attività di lavoro autonomo o dipendente (anche presso pubbliche amministrazioni).

Agevolazioni
Il reddito imponibile è pari al 70% per il periodo d'imposta 2016 e al 50% a partire dal periodo d'imposta 2017.

Durata
L'agevolazione è applicabile per un massimo di cinque anni, decorrenti dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia.

Art. 16, comma 2, D.Lgs n. 147/2015	
Beneficiari	Per il 2016, solo i cittadini UE e, a partire dal 2017, anche i cittadini di Stati extra UE. Solo lavoratori laureati. Sì al lavoro presso pubbliche amministrazioni. Decadenza se si sposta la residenza prima di 2 anni dal rientro.
Cosa prevede l'agevolazione	Reddito imponibile è pari al 70% per l'anno di imposta 2016 e al 50% a partire dall'anno di imposta 2017. Per l'anno 2016 è agevolabile solo il reddito di lavoro dipendente. A partire dall'anno 2017 è agevolabile il reddito di lavoro dipendente e autonomo. Agevolazione applicabile per un massimo di 5 anni, decorrenti dall'anno di trasferimento della residenza fiscale in Italia.
Requisiti	Essere laureati e aver svolto attività di lavoro dipendente, autonomo o di impresa all'estero per 24 mesi. Aver studiato all'estero per 24 mesi e aver conseguito un titolo accademico. Trasferimento della residenza fiscale in Italia.

4.3. Opzione per il regime fiscale dei lavoratori rimpatriati (Art. 16, comma 4, D.Lgs n. 147/2015)

Il decreto milleproroghe (D.L. n. 244/2016, articolo 3, comma 3-novies) ha stabilito che i lavoratori dipendenti trasferitisi in Italia entro il 2015 avevano tempo fino al prossimo 30 aprile (termine prorogato al 2 maggio) per scegliere, in alternativa alle agevolazioni biennali di cui alla Legge n. 238/2010, (Reddito imponibile pari al 20%, per le donne, o al 30%, per gli uomini, del reddito di lavoro dipendente, autonomo o di impresa prodotto in Italia), il trattamento di favore quinquennale riservato agli "impatriati", consistente nella riduzione della base imponibile Irpef nella misura del 30%, per l'anno di imposta 2016, e del 50% per il 2017 e i tre periodi successivi (fino al 2020).

L'agevolazione è riservata ai soggetti in possesso dei requisiti per l'accesso al regime fiscale previsto a favore dei "contro-esodati" (legge n. 238/2010) che si sono trasferiti in Italia entro il 31 dicembre 2015.

Quindi, sono cittadini Ue laureati che hanno lavorato all'estero o studenti che hanno conseguito all'estero un titolo accademico o una specializzazione post-laurea.

Il regime, che ha trovato le regole attuative nel provvedimento del 29 marzo 2016, è stato poi modificato dalla legge di bilancio per il 2017, che ne ha rafforzato la portata agevolativa, riducendo al 50% la quota di reddito tassabile a partire dal 2017.

Art. 16 comma 4 D.Lgs n. 147/2015	
Beneficiari	Soggetti aventi i requisiti della legge n. 238 del 2010 che si sono trasferiti in Italia entro il 31/12/2015. Laureati che hanno lavorato all'estero o studenti che hanno conseguito all'estero un titolo accademico o una specializzazione post laurea. Solo lavoratori laureati. Riservata solo cittadini UE. Sìa al lavoro presso pubbliche amministrazioni. Decadenza se si sposta la residenza prima di 5 anni dal rientro.
Cosa prevede l'agevolazione	In alternativa alla fruizione per il 2016 e 2017 dell'agevolazione prevista dalla legge 238 del 2010 (base imponibile del 20% o del 30%) si può possono optare per l'applicazione dell'agevolazione prevista dall'art. 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 per 5 anni, dal 2016 al 2020.
Requisiti	Aver esercitato l'opzione per il passaggio al nuovo regime impatriati entro il 02 maggio 2017. Aver risieduto per 24 mesi in Italia prima dell'espatrio. Essere laureati e aver svolto attività di lavoro dipendente, autonomo o di impresa all'estro per 24 mesi. Aver studiato all'estero per 24 mesi e aver conseguito un titolo accademico. Aver trasferito la residenza anagrafica in Italia entro 3 mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività.

• PARTE II

CHIARIMENTI AGENZIA DELLE ENTRATE SUI REGIMI AGEVOLATIVI PER PERSONE FISICHE CHE TRASFERISCONO LA RESIDENZA FISCALE IN ITALIA

1.Circolare n.17/E del 23 maggio 2017

Con la C.M. 23.5.2017, n. 17/E, l'Amministrazione finanziaria ha fornito un quadro unitario e chiarifica-

tore delle norme agevolative attualmente vigenti in tale ambito, analizzando in particolare le seguenti normative:

- art. 44, D.L. 31.5.2010, n. 78, conv. con modif. dalla L. 30.7.2010, n. 122 : norma agevolativa dei redditi prodotti in Italia da docenti e ricercatori;
- art. 16, D.Lgs. 14.9.2015, n. 147 : regime di favore per i soggetti cosiddetti «impatriati» (laureati che hanno svolto attività lavorative all'estero, studenti che hanno conseguito un titolo accademico all'estero, manager e lavoratori con alte qualificazioni e specializzazioni);
- L. 30.12.2010, n. 238 : il regime di favore rivolto a lavoratori dipendenti, autonomi e imprenditori rientrati in Italia, che sono stati residenti in Italia e che, dopo essersi trasferiti all'estero, hanno fatto ritorno in Italia entro il 31.12.2015 (cosiddetti «contro-esodati»), ai quali è riconosciuto anche il diritto di optare per l'applicazione del regime degli impatriati;
- art. 24-bis, D.P.R. 22.12.1986, n. 917 : regime agevolativo dedicato ai nuovi residenti.

Prima di entrare nel dettaglio delle diverse misure agevolative, segnaliamo che la normativa prevede i seguenti divieti di cumulo tra i suddetti regimi di favore:

- la fruizione del regime dei cosiddetti «impatriati» di cui all'art. 16, co. 1, D.Lgs. 147/2015 è incompatibile con la contemporanea fruizione degli incentivi fiscali previsti per docenti e ricercatori dall'art. 44, D.L. 78/2010;
- la fruizione dei benefici di cui all'art. 44, D.L. 78/2010, è incompatibile con la contemporanea fruizione delle agevolazioni previste dalla L. 238/2010 per i contro-esodati;
- l'opzione per la misura agevolativa di cui all'art. 24-bis, D.P.R. 917/1986, non è cumulabile con le agevolazioni previste per docenti e ricercatori dall'art. 44, D.L. 78/2010, né con le agevolazioni per i lavoratori che rientrano in Italia, di cui all'art. 16, D.Lgs. 147/2015.

L'Agenzia in predetta circolare ha chiarito che il comune denominatore di tutte le misure è costituito dalla necessità che i soggetti interessati trasferiscano in Italia la propria residenza in associazione al fatto di essere stati residenti (fiscalmente) all'estero per un periodo di tempo minimo, variabile a seconda del regime agevolativo; tale interpretazione non è valida per il regime agevolativo recato dalla L.n.238/2010,che è stato vigente fino all'anno 2017.

In merito al trasferimento della residenza la legge n. 238 del 2010, a differenza delle altre norme che introducono regimi fiscali di favore per le persone fisiche che trasferiscono la residenza in Italia, non menziona la residenza fiscale né l'articolo 2 del TUIR.

L'AdE nella circolare citata ha rinviato ad una precedente, n. 14 del 2012, nella quale aveva precisato che il soggetto che intendeva beneficiare della agevolazione doveva risultare iscritto nelle liste anagrafiche della popolazione residente e doveva aver trasferito in Italia il proprio domicilio e cioè il centro principale dei propri interessi, indipendentemente dal fatto che possa considerarsi per il medesimo anno fiscalmente residente in Italia. L'Ade, nella circolare n.14 del 2012,inoltre, ha affermato che, anche se nella normalità dei casi, l'iscrizione alla anagrafe della popolazione residente implicava che il soggetto precedentemente non vi fosse iscritto, ciò che rilevava ai fini dell'agevolazione era il requisito sostanziale dell'effettivo svolgimento all'estero dell'attività di lavoro o di studio, che il soggetto doveva essere in grado di dimostrare. In presenza di tale requisito sostanziale la mancata iscrizione all'Aire (anagrafe della popolazione residente all'estero) non determinava l'esclusione dal beneficio.

Di diverso avviso, è l'Agenzia per quanto riguarda art. 44, D.L. 31.5.2010, n. 78, conv e l'art. 16, D.Lgs. 14.9.2015, n. 147, che rispettivamente fanno esplicito riferimento il primo alla "residenza fiscale" e il secondo rinvia espressamente all'art. 2 del TUIR.

In particolare, in riferimento all'art.44 del D.L.n.78/2010, l'Agenzia ha chiarito il concetto di "acquisire la residenza fiscale nel territorio dello Stato", affermando che collegamento tra l'ingresso in Italia e lo svolgimento dell'attività produttiva del reddito agevolabile, richiesto dalla norma, si può ritenere che sussista sia nel caso in cui il docente o il ricercatore abbia iniziato a svolgere l'attività in Italia prima di trasferirvi la residenza, sia nel caso in cui abbia trasferito la residenza in Italia e abbia poi iniziato a svolgervi l'attività.

L'Agenzia, nella circolare n.17/E del 2017 ha consolidato la definizione di residenza fiscale fondata sulla lettera della norma (cfr. art. 2, Tuir), mutuata dalle risultanze anagrafiche da associare però a "un collegamento sostanziale con il territorio dello Stato, che implichi un'interazione effettiva con la realtà italiana".

Inoltre, l'Amministrazione ha rilevato, con riferimento all'art. 16 del D.lgs n.147/2015 che, per i soggetti di cui al comma 2 , non è indicato un periodo minimo di residenza estera, come, di converso, previsto per i soggetti di cui al comma 1 del medesimo articolo 16.

Ciò posto, considerato, tuttavia, che il citato comma 2 prevede un periodo minimo di lavoro all'estero di due anni, per tali soggetti, la residenza all'estero per almeno due periodi d'imposta costituisce il periodo minimo sufficiente ad integrare il requisito della non residenza nel territorio dello Stato e a consentire, pertanto, l'accesso al regime agevolativo di che trattasi (in senso conforme si veda anche la risoluzione n. 51/E/2018).
Considerata la nozione di residenza fiscale accolta dall'art. 2 del TUIR, per fruire del beneficio fiscale, il lavoratore, per i due periodi di imposta antecedenti a quello in cui si rende applicabile l'agevolazione, non deve essere stato iscritto nelle liste anagrafiche della popolazione residente e non deve avere avuto nel territorio dello Stato il centro principale dei propri affari e interessi, né la dimora abituale.
In ultimo l'Ade, dà delle delucidazioni a riguardo dell'art. 24-bis, comma 3, del TUIR che prevede la possibilità per il contribuente di presentare istanza di interpello probatorio di cui all'articolo 11, comma 1, lettera b), dello statuto dei diritti del contribuente, al fine di ottenere una risposta da parte dell'Agenzia delle entrate sulla sussistenza delle condizioni richieste dalla norma per l'accesso al regime.
Anche in tal caso, l'Agenzia, rinviando ai chiarimenti forniti con la circolare del 1° Aprile 2016, n.9/E, ha ribadito che nel definire i principi che ispirano l'interpello secondo lo statuto dei diritti del contribuente, esclude espressamente il ricorso all'utilizzo dell'istituto nei casi in cui sia necessario accertare, tra l'altro, la presenza dei requisiti per la qualificazione del soggetto come residente nel territorio dello Stato (articolo 2, comma 2, del TUIR) o la verifica della prova contraria in caso della presunzione di residenza prevista dall'articolo 2, comma 2-bis del TUIR. Ciò in ragione della 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).

2. Risoluzione n.146/E del 29 novembre 2011

L'Agenzia delle Entrate, in seguito ad un interpello di un contribuente in merito all'art. 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 (convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e modificato sia dall'art. 1, comma 14, lettera a), della legge 23 dicembre 2014, n. 190, che dall'art. 1, comma 149, della legge 11 dicembre 2016, n. 232), ha emanato la risoluzione n. 146/E del 29.11.2017, nella quale ha chiarito che, per quanto riguarda l'applicazione del beneficio a docenti e ricercatori che hanno acquisito la residenza fiscale in Italia, la circolare n. 17/E del 2017 ha specificato che occorre fare riferimento alle disposizioni contenute nell'art. 2 del TUIR, che disciplina il concetto di residenza valido ai fini reddituali. Il citato art. 2, al comma 2, considera residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato la residenza o il domicilio ai sensi dell'art. 43 c.c., il quale definisce la residenza come il luogo di dimora abituale e il domicilio come la sede principale dei propri affari e interessi; precisamente, tali condizioni sono tra loro alternative, per cui la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a qualificare, ai fini fiscali, un soggetto residente in Italia.
Per tale ragione, attesa la rilevanza del solo dato dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, il soggetto trasferito all'estero che non si è mai cancellato da tale registro non può essere ammesso all'agevolazione in esame, così come non può essere ammesso ad altre agevolazioni aventi analoga finalità attrattiva di lavoratori dall'estero. Fa eccezione il regime della legge n. 238 del 2010, in via di esaurimento in quanto applicabile ai soli lavoratori rientrati entro il 31 dicembre 2015.
A tal proposito, l'Agenzia ha affermato che non possono trovare applicazione le precisazioni fornite con la circolare n. 14 del 2012, con la quale sono stati forniti chiarimenti interpretativi in relazione al regime di favore disciplinato dalla legge n. 238 del 2010; difatti, predetta legge, a differenza dell'art. 44 del DL n. 78 del 2010, non rinvia espressamente al concetto di residenza valido ai fini reddituali (cioè alla residenza fiscale ex art. 2 del TUIR), e, di conseguenza, con la circolare n. 14 del 2012 è stato precisato che la mancata iscrizione all'anagrafe della popolazione residente all'estero (AIRE) non determina l'esclusione dal beneficio previsto per i lavoratori rientrati in Italia.
Al contrario, la stessa interpretazione non può essere ammessa per coloro che chiedono di beneficiare dell'agevolazione prevista all'art. 44 del DL n. 78 del 2010, in quanto tale norma fa espresso riferimento all'acquisizione della residenza fiscale; pertanto, è sufficiente che il soggetto integri una sola delle condizioni previste dall'art. 2 del TUIR per essere considerato residente nel territorio dello Stato.

PARTE III
RESIDENZA FISCALE DEI LAVORATORI ITALIANI ALL'ESTERO

1. Residenza fiscale e residenza anagrafica

L'individuazione della residenza di un contribuente è una questione fondamentale e preliminare alla tassazione di ogni suo reddito, visto che il soggetto residente in Italia deve tassare nel nostro Paese i redditi che ha realizzato ovunque nel mondo (in base al principio del reddito mondiale), mentre il soggetto non residente deve sottoporre a tassazione in Italia solo i redditi che ha prodotto nel nostro territorio.

Tuttavia, la residenza fiscale si basa su elementi più numerosi e complessi del mero requisito temporale e solo la perdita di tutti permette legittimamente di potersi qualificare fiscalmente non più residente in Italia.

Il comma 2 dell'art 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi dispone che una persona fisica è considerata residente fiscale in Italia se per la maggior parte dell'anno si verifica almeno una delle seguenti situazioni:

- la registrazione nelle anagrafi della popolazione residente;
- la residenza, oppure il domicilio, così come definiti dal Codice Civile.

a) La registrazione all'anagrafe della popolazione residente

Vi rimane iscritto il lavoratore che non richiede l'iscrizione al registro degli italiani residenti all'estero (AIRE), possedendone i requisiti.

Questa condizione può apparire un aspetto solo formale, ma la legge le ha attribuito un valore sostanziale, supportata dall'interpretazione della prevalente giurisprudenza.

Da ultimo, a tal proposito, è intervenuta la Suprema Corte con una recente ordinanza, la n. 16634 del 25 giugno 2018, nella quale ha ribadito la fondamentale rilevanza dell'art. 2, comma 2, D.P.R. n. 917/1986 (TUIR) e ha consolidato l'orientamento giurisprudenziale di legittimità secondo cui, in presenza di attività fiscalmente rilevanti svolte all'estero e/o in Italia, è da ritenersi fondamentale un'eventuale cancellazione dall'anagrafe italiana per evitare di essere ritenuti soggetti fiscalmente residenti in Italia.

In particolare, il Supremo Consesso, nel caso oggetto dell'ordinanza in esame, ha confermato il suo pacifico orientamento che ritiene legittimo l'accertamento per l'omessa dichiarazione dei redditi in Italia nei confronti di un soggetto produttore di reddito all'estero (nel caso di specie, anche in Italia) nell'ipotesi in cui non vi sia stata la cancellazione dell'iscrizione all'anagrafe tributaria italiana.

b) La residenza

Il secondo comma dell'art 43 cc la definisce come il luogo dove una persona dimora abitualmente.

La giurisprudenza ha ritenuto necessario che si verifichi sia un elemento oggettivo, ossia la dimora in un luogo specifico, sia un elemento soggettivo, ossia la volontà di rimanervi, ma non è richiesta la continuità o la definitività della stessa. Di conseguenza, l'abitualità può manifestarsi anche quando una persona lavora all'estero, ma mantiene la propria abitazione in Italia e vi ritorna periodicamente, anche dopo assenze prolungate.

c) Il domicilio

La giurisprudenza ha definito il domicilio come il rapporto giuridico che si crea con il centro dei propri affari ed interessi e, come tale, prescinde dalla presenza fisica della persona in un determinato luogo. Si ha riguardo al luogo dove sono localizzati i rapporti di natura patrimoniale ed economica di una persona, ma tale aspetto non è di per sé esauriente, in quanto viene attribuita grande importanza, spesso anche prevalente, al luogo dove si incentrano i rapporti morali, sociali e familiari (ad esempio, il luogo dove risiede la propria famiglia).

Nelle ipotesi in cui le legislazioni di entrambi gli Stati considerino un lavoratore fiscalmente residente nel proprio territorio, occorrerà individuare se esiste una Convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi tra l'Italia ed il paese dove il lavoro è stato prestato, al fine di poter individuare quale dei due Paesi si qualifica come il solo luogo di effettiva residenza fiscale del lavoratore.

La residenza anagrafica costituisce presunzione assoluta di residenza fiscale: il trasferimento della residenza all'estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe italiana.

1. Normativa AIRE (Legge n. 470/1988)

A seguito della promulgazione della legge n. 470 del 27 ottobre 1988 e del suo regolamento d'esecuzione, D.P.R. n.323 del 6 settembre 1989, negli anni novanta viene istituita l'AIRE, l'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero.

La tenuta dell'Anagrafe dei cittadini italiani residenti all'estero è di competenza dei vari Comuni italiani; infatti, ogni Comune ha il proprio registro che contribuisce a formare il registro nazionale, chiamato comunemente AIRE.

Pertanto, l'AIRE è la sommatoria di tutti i registri comunali ed è istituito presso il Dipartimento degli Affari Interni e Territoriali del Ministero dell'Interno.

Ogni sei mesi, ogni Comune italiano è obbligato a comunicare al Ministero le nuove iscrizioni nei propri registri e, contestualmente, all'Agenzia delle Entrate le nuove iscrizioni.
Quest'ultimo adempimento, difatti, rientra nell'ambito di collaborazione tra Comuni e Agenzia delle Entrate per predisporre accertamenti mirati verso soggetti a rischio evasione.
Ai sensi della Legge n. 470/1988 l'iscrizione all'AIRE è obbligatoria per:
• i cittadini che trasferiscono la propria residenza all'estero per periodi superiori a 12 mesi;
• quelli che già vi risiedono, sia perché nati all'estero che per successivo acquisto della cittadinanza italiana a qualsiasi titolo.

Non devono invece iscriversi all'AIRE:
- le persone che si recano all'estero per un periodo di tempo inferiore ad un anno;
- i lavoratori stagionali;
- i dipendenti di ruolo dello Stato in servizio all'estero e le persone con essi conviventi, i quali siano stati notificati alle autorità locali ai sensi delle convenzioni di Vienna sulle relazioni diplomatiche e sulle relazioni consolari, rispettivamente del 1961 e del 1963, ratificate con legge 9 agosto 1967, n. 804;
- i militari italiani in servizio presso gli uffici e le strutture della NATO dislocate all'estero.
L'iscrizione all'AIRE è un dovere/diritto di tutti i cittadini italiani che risiedono all'estero; nel caso in cui questa non venga effettuata, si rischia la cancellazione d'ufficio dall'anagrafe della popolazione residente (A.P.R.) per irreperibilità, da parte degli uffici comunali preposti in base ai dati in loro possesso e agli accertamenti del caso all'uopo espletati, oltre alle sanzioni previste per l'inadempienza nei confronti delle norme in materi di Anagrafe della popolazione, previste dalla Legge Anagrafica n.112/1954.
Al fine della propria iscrizione all'AIRE, il cittadino italiano che trasferisce la residenza da un Comune italiano all'estero, è tenuto a presentare la dichiarazione d'iscrizione all'AIRE (per fax, di persona o per posta), all'Ufficio consolare di circoscrizione d'immigrazione entro 90 giorni dall'espatrio.
La legge n. 470/1988 all'art. 6 prevede, inoltre,un'iscrizione d'ufficio da parte degli uffici Consolari nel caso in cui quest'ultimi abbiano conoscenza, in base ai dati in loro possesso e agli accertamenti del caso espletati, della residenza di fatto di un cittadino italiano nella propria circoscrizione e che non abbia presentato le richieste d'iscrizione dovute.
Quando si effettua l'iscrizione all'AIRE, contestualmente si viene cancellati dall'A.P.R. (Anagrafe della Popolazione Residente) a decorrere dalla data di ricezione, da parte dell'Ufficio d'Anagrafe, della dichiarazione resa dal cittadino dell'Ufficio consolare.
In conclusione, l'iscrizione all'AIRE non è facoltà, ma un preciso obbligo di legge; infatti, i soggetti che non decidono di iscriversi spontaneamente all'AIRE, pur essendo in possesso dei requisiti, possono essere iscritti di ufficio. Ciò accade nel caso in cui gli accertatori comunali o l'Agenzia delle Entrate si rendano conto del fatto che sussistono le condizioni idonee all'iscrizione.

1. Considerazioni ermeneutiche sull'art. 44 del D.L. n. 78/2010

Appare opportuno mettere in risalto il fatto che la non uniformità del compendio normativo sulle agevolazioni fiscali per ricercatori, docenti, lavoratori contro-esodati e lavoratori rimpatriati, possa indurre in errore il contribuente.
Come innanzi esposto, anche i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate non sono uniformi per le diverse disposizioni normative, creando delle disparità nella richiesta e fruizione di tali benefici.
Difatti, come chiarito prima dalla circolare n.14/2012 e dalla n.17/ E del 2017 e dalla risoluzione n.146/E del 2017 dell'Agenzia delle Entrate in relazione alla L.n.238/2010, questa non rinviando esplicitamente all'art. 2 TUIR, ossia al concetto di residenza fiscale, la mancata iscrizione all'anagrafe della popolazione residente all'estero(AIRE) non determina l'esclusione del beneficio previsto per i lavoratori rientranti in Italia; invece, secondo l'AdE l'art. 44 D.L.n.78/2010 enunciando "acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato", significherebbe che il docente o ricercatore universitario dovrebbe essere iscritto obbligatoriamente all'AIRE prima del rientro in Italia.
Non è condivisibile tale intepretazione offerta dall'AdE, secondo cui nell'art. 44 citato si faccia riferimento alla nozione di residenza fiscale, rimandando implicitamente all'art. 2 TUIR che considera residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato la residenza o il domicilio ai sensi dell'art. 43 c.c., il quale definisce la residenza come il luogo di dimora abituale e il domicilio come la sede principale dei propri affari e interessi.
Per tale motivo, secondo tale errata interpretazione, essendo tali condizioni alternative, attesa la ri-

levanza del solo dato dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, il soggetto trasferito all'estero che non si è mai cancellato da tale registro non può essere ammesso all'agevolazione in esame, così come non può essere ammesso ad altre agevolazioni aventi analoga finalità attrattiva di lavoratori dall'estero.
A parere dello scrivente, invece, vi dovrebbe essere in primo luogo uniformità legislativa e interpretativa e per la prima si auspica un intervento del legislatore per dare coerenza sistematica a tale disciplina. Infatti, a tal proposito, si mette in evidenza come le circolari intervenute successivamente con l'intento di chiarire la materia in esame non possono sopperire al legislatore ordinario. È di tutta evidenza che le circolari non sono atti amministravi, né tantomeno atti normativi, ma sono un semplice strumento di comunicazione di atti o attività amministrative, distinto dal suo oggetto (c.d. misure di conoscenza), diffuso nell'ambito dell'ordinamento amministrativo interno, nel rapporto autorità superiore-autorità inferiore. Tali circolari , in base al contenuto che recano, si distinguono in circolari interpretative (finalizzate a conseguire l'uniforme applicazione del diritto, attraverso l'indicazione della corretta interpretazione delle norme), circolari normative (finalizzate a prescrivere i comportamenti da tenere nell›esplicazione dell›attività amministrativa), circolari informative (avente funzione meramente comunicativa di fatti o notizie attinenti all›attività dell›ufficio), circolari intersoggettive (indirizzate ad organi od uffici di un ente diverso da quello di appartenenza).
Ad ogni buon conto, non si comprende perché l'AdE non abbia attuato la stessa interpretazione finalistica, attuata alla l. n. 238/2010, anche all'art. 44 D.L. n. 78/2010.
Anche in questo caso, la norma(art. 44 D.L. n. 78/2010) ha l'intento di valorizzare le esperienze maturate dai docenti e ricercatori che hanno lavorato all'estero e, pertanto, ciò che conta è che il soggetto beneficiario di tale agevolazione in esame abbia effettivamente svolto l'attività di lavoro o di studio all'estero e sia in grado di dimostrare tale circostanza; a parere dello scrivente, pertanto, la condizione dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente si considera soddisfatta anche per coloro che, pur lavorando o studiando all'estero, non si sono mai iscritti all'AIRE, sempre che il trasferimento della residenza o domicilio avvenga nel termine previsto dal disposto normativo.
Tale interpretazione trova ulteriore conferma nel fatto che nella circolare n.17/E citata l'Agenzia, alle pag. 43-44, nello specificare la documentazione che deve essere presentata dai soggetti beneficiari al datore di lavoro per ottenere la fruizione dell'agevolazione in esame, non fa menzione della residenza fiscale ma "indicazione dell'attuale residenza in Italia" e , inoltre, non viene richiesto il certificato d'iscrizione all'AIRE.

Avv. Maurizio Villani
Avv. Lucia Morciano

3 luglio 2017 Agenzia delle Entrate: Corrispettivi elettronici e registratore telematico.

Dal 1° luglio 2019 è obbligatorio inviare telematicamente i corrispettivi giornalieri all'Agenzia delle Entrate, dotandosi di un registratore di cassa telematico o di server RT a seconda del numero di stampanti fiscali presenti nel punto vendita, che andranno sostituire le stampanti a i misuratori fiscali in uso. E' inoltre necessario adeguare il software di emissione dei conti affinché si interfacci con i misuratori RT, stampi il nuovo documento commerciale che sostituisce scontrini e ricevute, infine permette di monitorare che l'intero processo di invio si svolga correttamente. Dato che questi adeguamenti comportano dei costi per l'esercente , lo Stato ha previsto dei bonus per l'acquisto e l'aggiornamento dei sistemi:
Euro 50,00 per l'adattamento del registratore già in possesso
50% della spesa sostenuta fino a un massino di euro 250,00

Il bonus può essere richiesto per ogni apparecchio aggiornato o acquistato intendendo così i valori sopra riportati per ogni singolo apparecchio. I crediti potranno essere utilizzati in compensazione con F24 dalla prima liquidazione IVA successiva al mese in cui si è registrato la fattura. Oltre al bonus sono state anche altresì' previste sanzioni per la mancata trasmissione telematica dei corrispettivi che variano da 50 a 2000 €.