

Iscrizione all'AIRE: criterio non più determinante per la residenza?

Il “rientro dei cervelli” nel Decreto crescita



Francesca Amaddeo

Avvocato, Dottoressa di ricerca in Diritto dell'Unione Europea e Ordinamenti Nazionali presso l'Università degli Studi di Ferrara, Ricercatrice del Centro competenze tributarie della SUPSI

Il Decreto crescita, reso dal Governo italiano il 30 aprile scorso, sembra imporre un importante revirement nell'individuazione della residenza fiscale per la concessione del regime agevolativo destinato ai cd. cervelli in fuga. Tale intervento normativo rivaluta l'applicazione del criterio formale di iscrizione all'AIRE, quale elemento essenziale per la determinazione del contribuente come residente fiscale in Italia.

I. Introduzione	223
II. Il Decreto crescita ed il rientro dei cervelli	223
A. La disposizione normativa: art. 5 Decreto crescita ed il criterio di iscrizione all'AIRE.....	223
B. L'iscrizione all'AIRE e la determinazione della residenza (art. 2 TUIR)	223
C. I docenti e i ricercatori italiani all'estero: concessione delle agevolazioni e iscrizioni all'AIRE	224
III. I docenti e i ricercatori non iscritti all'AIRE: prevalenza della sostanza sulla forma?	225

I. Introduzione

Di recente, il Governo italiano ha emanato il tanto discusso Decreto Legge (D.L.) del 30 aprile 2019, n. 34, rubricato “*Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi*” (di seguito “Decreto crescita”). Tra le tante misure adottate con tale intervento normativo, vi è quella destinata al cd. “rientro dei cervelli”.

L'art. 5 Decreto crescita, infatti, è destinato alla modifica della preesistente disciplina (Decreto Legislativo [D.Lgs.] del 14 settembre 2015, n. 147 e art. 44 D.L. del 31 maggio 2010, n. 78) tesa ad agevolare il rimpatrio degli espatriati e, in particolare, di docenti e ricercatori italiani. La particolarità di questa nuova disposizione è che si tratta, nella specie, di soggetti non iscritti all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE).

II. Il Decreto crescita ed il rientro dei cervelli

A. La disposizione normativa: art. 5 Decreto crescita ed il criterio di iscrizione all'AIRE

L'art. 5 Decreto crescita garantisce ai “cervelli esodati” un regime fiscale particolarmente agevolativo qualora costoro decidessero di tornare in Italia. Sembrerebbe non trattarsi di una novità, in quanto, taluni privilegi sono assicurati già da anni a chi abbandoni il suo estero rifugio per far ritorno in madrepatria.

Ciò su cui si intende soffermarsi, in realtà, – nel presente contributo – è quanto si rinviene al comma 3-*quater* dell'art. 5 succitato, laddove si prevede che i docenti o ricercatori italiani – si badi bene – non iscritti all'AIRE, che rientrino in Italia a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 possano anch'essi godere di specifici benefici fiscali.

Verrebbe così meno il tanto discusso criterio di iscrizione all'AIRE nella determinazione della residenza del contribuente a patto che, chiaramente, “*abbia avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni*” nei due periodi d'imposta precedenti al rientro in Italia (art. 5 comma 3 Decreto crescita).

Al fine di comprendere il *revirement* operato con questo emendamento normativo, occorre rivedere brevemente il rilievo del criterio di iscrizione all'AIRE e la sua interpretazione da parte della giurisprudenza e dell'Amministrazione finanziaria.

B. L'iscrizione all'AIRE e la determinazione della residenza (art. 2 TUIR)

La prassi dell'Amministrazione finanziaria italiana, oltre che della giurisprudenza, infatti, è sempre stata improntata al disconoscimento della possibilità di concedere il regime agevolativo ai docenti ed ai ricercatori italiani che si trovino all'estero, ma che non abbiano adempiuto al loro onere formale di cancellazione dal registro delle Anagrafi delle Popolazioni Residenti (APR) e, in seguito, iscritte all'AIRE.

Infatti, la determinazione della residenza fiscale nella Penisola italiana è sempre stata strettamente connessa alla formale disiscrizione dal registro delle APR e dalla relativa registrazione all'AIRE ai sensi dell'art. 2 comma 2 del Testo Unico delle Imposte sul Reddito (TUIR).

Tale norma dispone, come è noto, che debba considerarsi residente in Italia la persona fisica che, per almeno 183 giorni (ossia la maggior parte del periodo d'imposta), sia (i) iscritta all'APR; (ii) abbia la residenza nel territorio dello Stato; (iii) abbiano il domicilio nel territorio dello Stato. Questi tre criteri devono considerarsi alternativi e, ovviamente, non cumulativi: ciò implica che sia necessaria la sussistenza di almeno uno dei tre per configurare la residenza del soggetto nella Repubblica italiana e, di conseguenza, il suo assoggettamento alla sua pretesa erariale^[1].

La *ratio* sottesa a tali disposizioni si ravvisa nella necessità per l'Amministrazione finanziaria di monitorare l'effettività del trasferimento di residenza dei singoli contribuenti. Tuttavia, ciò comporta la sussistenza di una presunzione, in virtù della quale, salvo prova contraria – posta in capo al contribuente –, in assenza di disiscrizione dall'APR (e contestuale iscrizione all'AIRE), il singolo deve ritenersi ancora residente in Italia, nonostante un reale trasloco in un altro Paese.

Quando disiscriversi dall'APR ed iscriversi all'AIRE, quindi?

Come si è detto, il soggetto che lascia l'Italia per trasferirsi altrove (per un periodo superiore ai 12 mesi) ha l'obbligo (*ex art. 1 Legge [L.] del 27 ottobre 1988, n. 470*) di cancellarsi dal registro dei residenti del proprio Comune e, al contempo, di comunicare la nuova residenza all'AIRE.

In caso di inadempimento, secondo il consolidato orientamento della giurisprudenza della Suprema Corte, il soggetto continuerà a considerarsi residente in Italia ai fini dell'applicazione delle imposte dirette^[2]. Dal tenore letterale delle pronunce sembrerebbe, addirittura, ravvisarsi una presunzione legale assoluta insuscettibile di prova contraria da parte del contribuente. In diverse occasioni, infatti, i giudici (di merito e di legittimità) si sono soffermati sulla valutazione di un siffatto elemento meramente formale, di fatto ignorando gli elementi di prova prodotti dal soggetto interessato, atti a dimostrare la sua effettiva residenza all'estero.

Nella specie, già edita su questa rivista, si richiama la pronuncia resa dalla Commissione Tributaria Regionale (C.T.R.) di Brescia, n. 2860/2016^[3] laddove il contribuente era stato considerato residente in Italia nonostante avesse apportato numerose

[1] *Ad adiuvandum*, l'art. 2 si compone anche di un ulteriore e specifico comma, il 2-bis, dedicato ai casi di trasferimento in Stati a fiscalità privilegiata, rientranti, ancora, nella vecchia *black list* di cui al Decreto Ministeriale (D.M.) del 4 maggio 1990 (tra cui si ravvisa, tra gli altri, la Svizzera).

[2] Cass. 21970/2015; Cass. 19484/2016; Cass. n. 12311/2016; Cass. n. 9723/2015; Cass. n. 14434/2010; Cass. n. 791/85.

[3] ARMELLA SARA/ZUCAL DIEGO, In assenza di iscrizione all'Aire la residenza fiscale è in Italia, in: NF n. 5/2017, pp. 154-156.

dimostrazioni dell'effettivo trasferimento all'estero, quali, ad es., il contratto di locazione di un immobile disposto ad uso abitativo, il pagamento delle fatture dell'energia elettrica, del canone televisivo, il certificato di proprietà di un'autovettura immatricolata all'estero, dichiarazioni di terzi attestanti la sua partecipazione alla vita sociale del luogo, nonché il permesso di domicilio reso dalle autorità competenti.

In particolare, sembra doveroso menzionare quanto stabilito dalla Corte di Cassazione nella propria Ordinanza (n. 16334/2018), la quale, rifacendosi ai propri precedenti, ha affermato come "l'iscrizione [all'AIRE, sia, ndr.] preclusiva di ogni ulteriore accertamento", sicché "il trasferimento della residenza all'Estero non rileva fino a quando non risulti la cancellazione dall'anagrafe di un comune italiano (Cass. 677/15; 14434/10; 9319/06)"^[4].

In siffatte circostanze, sembra evidente come il criterio formale dell'iscrizione all'AIRE risulti essere preminente rispetto a circostanze fattuali. Ciò si pone, tuttavia, in contrasto con una corretta interpretazione della norma, laddove, salvo che il contribuente si trasferisca in un Paese considerato *black list* e, di conseguenza, debba applicarsi il comma 2-bis dell'art. 2 TUIR con relativa inversione dell'onere della prova, incombe in capo all'Amministrazione finanziaria dimostrare la fittizietà del cambio di residenza, riconoscendo il diritto di prova contraria al soggetto interessato.

C. I docenti e i ricercatori italiani all'estero: concessione delle agevolazioni e iscrizioni all'AIRE

Si è visto, pertanto, come il criterio formale dell'iscrizione all'AIRE, benché sia necessario, ma non sufficiente, per dimostrare la residenza all'estero (o meno) rivesta un rilievo assai ben più importante nell'ordine dei fatti.

Calando tale breve analisi al contesto iniziale, ossia il regime per docenti e ricercatori italiani che si trovano all'estero, si rileva come, anche qui, la cancellazione dall'APR e la registrazione all'AIRE abbia giocato un ruolo chiave.

Al fine di beneficiare del regime agevolativo di rimpatrio, infatti, la disciplina da applicarsi è contenuta all'art. 44 D.L. n. 78/2010. Quest'ultima prevede che, ai fini delle imposte dirette, vengano esclusi dalla formazione del reddito di lavoro dipendente o autonomo, il 90% di quanto percepito da docenti e ricercatori che soddisfino le seguenti condizioni:

- 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;
- svolgere l'attività di docenza e ricerca in Italia;
- acquisire la residenza fiscale nel territorio italiano.

[4] MARCO DENARO, Non rileva il solo trasferimento della residenza all'estero se manca l'iscrizione all'AIRE, in: Il fisco, n. 30/2018.

In risposta all'interpello n. 33 dell'11 ottobre 2018, avente ad oggetto la questione, ma da un'angolazione parzialmente diversa, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito come sostanzialmente sia la formale iscrizione all'APR che determinano il momento di rimpatrio e di nuovo assoggettamento alle pretese fiscali italiane del docente o del ricercatore italiano che torna in Italia.

Sicché se è pur vero che i Paesi non a fiscalità privilegiata, l'onere della prova contraria rappresenta un diritto del contribuente, altrettanto vero è che l'Amministrazione finanziaria e taluni giudici attribuiscono al criterio formale di iscrizione/disiscrizione all'AIRE una rilevanza importante.

Orbene, seguendo tale *file rouge*, sembra opportuno menzionare la risposta all'interrogazione parlamentare presentata il 21 marzo scorso inerente le agevolazioni fiscali volte ad incentivare il rientro in Italia di ricercatori e docenti italiani residenti all'estero^[5].

In tal sede, veniva posta all'attenzione della Commissione finanze la questione inerente l'applicabilità o meno del regime agevolativo anche a docenti e ricercatori non iscritti all'AIRE, ossia la tassazione agevolata del 10% del reddito da costoro percepito in applicazione del già citato D.L. n. 78/2010.

Infatti, l'Agenzia delle Entrate, in passato, con la Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017 aveva ribadito, in linea con quanto sopra, come tale beneficio fiscale potesse essere concesso solo ed esclusivamente a docenti e ricercatori che fossero iscritti all'AIRE. A nulla rilevava la sussistenza di altri elementi sostanziali idonei a comprovare l'effettiva residenza fiscale dei soggetti all'estero e l'acclarata sussistenza delle qualifiche sopra descritte.

Ciò si porrebbe in contrasto con il regime internazionale derivante dalle convenzioni contro le doppie imposizioni (CDI) stipulate dall'Italia con altri Paesi, laddove, sulla scorta di quanto previsto dall'art. 4 del Modello OCSE di Convenzione fiscale (M-OCSE), debbono prevalere criteri di natura sostanziale e non meramente formale.

Nella risposta in analisi, si è espresso come, la norma agevolativa del D.L. n. 78/2010 si basi su un presupposto specifico, ossia l'acquisizione della residenza fiscale del docente e/o del ricercatore in Italia, ai sensi dell'art. 2 TUIR (così si era espressa l'Agenzia delle Entrate nella propria Circolare n. 4/E del 14 febbraio 2015^[6]): l'agevolazione si applica dal momento in

cui il soggetto acquista la residenza in Italia e nei tre periodi d'imposta successivi.

Ancora, si rileva come la disciplina sia stata nuovamente oggetto di disamina nella Circolare n. 17/E (di cui sopra), laddove è stato confermato l'orientamento già consolidato nella Circolare n. 4/E ribadendo come sia richiesto che *"prima del trasferimento nel territorio dello Stato, la persona fisica abbia mantenuto la residenza fiscale all'estero per un periodo di tempo minimo, variabile a seconda dell'agevolazione interessata. [...] Il richiamo al TUIR implica che debba farsi riferimento al concetto di residenza valido a fini reddituali. Il [...] art. 2, al comma 2, considera residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta, cioè per almeno 183 giorni [...], sono iscritte alle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile. Le condizioni [...] sono tra loro alternative; pertanto, la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a far ritenere che un soggetto sia qualificato, ai fini fiscali, residente in Italia. Tenuto conto della rilevanza del solo dato dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, il soggetto che non si è mai cancellato da tale registro non può essere ammesso alle agevolazioni in esame"*.

Emerge chiaramente, pertanto, come a docenti e ricercatori italiani che rimpatriano, i quali non abbiano provveduto alla cancellazione dell'APR nel periodo antecedente il trasferimento della residenza fiscale, sia preclusa la concessione dell'agevolazione.

Il criterio formale prevale, quindi, sulla sostanza.

Nella risposta all'interrogazione si aggiunge, inoltre, come non sarebbero rilevabili contrasti con le disposizioni contenute nelle CDI, in quanto la residenza fiscale verrebbe determinata dai singoli Stati in via autonoma all'interno del proprio ordinamento.

In merito a tale ultima considerazione, si nutrono dubbi di non scarso rilievo: vero è che la sovranità tributaria consente ad ogni Stato di definire le modalità di determinazione del prelievo impositivo, ivi compreso il criterio della residenza. Tuttavia, nel momento in cui vi sia un dubbio nell'individuazione del luogo di residenza è d'uopo applicare l'apposita norma convenzionale, sottoscritta appositamente per definire circostanze dubbie onde evitare di ledere i diritti del contribuente, oltre che un aggravio burocratico ed un'incomprensione tra giurisdizioni. Rispondendo solo al criterio formale, di natura meramente domestica, si rischia di compromettere lo spirito stesso delle CDI. Tuttavia, benché questa riflessione non è certo formulata per la prima volta e, malauguratamente, non sarà nemmeno l'ultima, non è questa la sede per soffermarvisi oltre. Con il Decreto crescita, tuttavia, tale orientamento sembra mutare.

III. I docenti e i ricercatori non iscritti all'AIRE: prevalenza della sostanza sulla forma?

Infatti, come si anticipava nell'*incipit*, il Decreto crescita riconosce la possibilità di godere di tali agevolazioni fiscali anche a coloro i quali (non solo a docenti e ricercatori, ma anche a

[5] Interr. a risp. immediata n. 5-01717 del 21 marzo 2019. Risposta del Sottosegretario Massimo Bitonci all'interrogazione presentata da Giulio Cementero – Agevolazioni fiscali volte ad incentivare il rientro in Italia di ricercatori e docenti italiani residenti all'estero.

[6] Nella Circolare n. 4/E del 14 maggio 2015, l'Agenzia delle Entrate precisava che *"[l]'agevolazione trova applicazione nei confronti dei ricercatori o dei docenti che si trovano nelle seguenti condizioni: (i) siano in possesso di un titolo di studio universitario o ad esso equiparato; (ii) non siano occasionalmente residenti all'estero; (iii) abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi; (iv) acquisiscano e mantengono la residenza fiscale in Italia per tutto il periodo in cui usufruiscono dell'agevolazione"*.

costoro) non si siano mai iscritti all'AIRE e, di conseguenza, durante il loro periodo all'estero abbiano conservato la loro iscrizione all'APR.

La clausola di salvaguardia, per così dire, è data dalla necessaria residenza nel Paese estero per i due anni d'imposta precedenti al trasferimento da identificarsi secondo i criteri individuati nelle singole CDI e, quindi, in ottemperanza all'art. 4 M-OCSE (le cd. "*tie-breaker rules*").

Ciò rappresenta un evidente *revirement* nell'interpretazione dei criteri che sono stati oggetto di applicazione sino ad oggi in vista di un maggiore incentivo per il rientro di docenti e ricercatori espatriati. Non solo: benché l'oggetto del presente contributo sia stato limitato a tali figure professionali è d'obbligo sottolineare come il criterio AIRE viene meno anche nei confronti dei cittadini, intesi *latu sensu*, di cui all'art. 5 comma 5-ter Decreto crescita.

Di fatto, quindi, implica una perdita di rilievo del criterio formale di iscrizione all'AIRE che, potrebbe avere ripercussioni anche in applicazione di altre disposizioni, non limitandosi esclusivamente alla concessione delle agevolazioni in esame.

Tra l'altro, bisogna rilevare come la non necessaria iscrizione all'AIRE (e, quindi, la disiscrizione dall'APR) vada ad applicarsi anche ai soggetti che sono residenti all'estero, ma nei Paesi a fiscalità privilegiata, di cui all'art. 2 comma 2-*bis* TUIR dove, benché di per sé non sufficiente, costituisce un elemento di partenza fondamentale per la dimostrazione da parte del contribuente dell'effettivo trasferimento all'estero.

Chiaramente, questi rilievi devono essere considerati in relazione all'applicazione della normativa agevolativa, ma non può esulare dalle riflessioni che ne conseguono l'impatto di tale cambiamento anche in altri contesti.

Infatti, ci si interroga in merito a quali saranno i risvolti derivanti da questa "rivalutazione" del criterio formale di iscrizione all'AIRE nelle procedure di determinazione della residenza del contribuente nel caso di trasferimento all'estero. In particolare:

- ♦ la prassi dell'Amministrazione finanziaria e l'orientamento della giurisprudenza sarà ancora ancorata a questo requisito o sarà necessaria una diversa considerazione?
- ♦ è giustificabile una rivalutazione di un criterio come questo solo al fine di attrarre nuovamente i cervelli esodati all'estero?
- ♦ sarà rinvenibile una discriminazione qualora tale criterio non rilevi più al fine della concessione di un beneficio fiscale, ma permanga ancora nel processo di individuazione della reale residenza del soggetto?