

IL REGIME FISCALE PER LAVORATORI IMPATRIATI: PROFILI APPLICATIVI

Gli impatriati non iscritti all'AIRE, tra benefici fiscali e spunti sul presupposto per la residenza fiscale in Italia

Francesco Paolo Fabbri

Presidente UGDCEC Bologna

Impatriati no AIRE – normativa

Il comma 5-ter dell'art. 16 del D.Lgs 147/2015 (inserito dall'art. 5, comma 1, lettera d) del D.L. 34/2019 – c.d. “Decreto Crescita”) considera espressamente, come inclusa nell'operatività della norma, l'ipotesi del soggetto che è stato residente all'estero (in base a quanto previsto dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni – infra) pur non risultando iscritto all'AIRE in Italia.

Impatriati no AIRE – normativa

Il comma 5-ter recita infatti tale ultima norma che “I cittadini 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 al comma 1, lettera a)”.

Impatriati no AIRE – prassi Agenzia Entrate

L'applicazione della norma come vista in precedenza è stata, peraltro, espressamente avvallata anche dall'*Amministrazione finanziaria*, nei suoi lineamenti generali, anche di recente – con la **circolare n. 33/E del 28/12/2020** e con la successiva **risposta a interpello n. 495 del 25/11/2019**.

Impatriati no AIRE – prassi Agenzia Entrate

Nello specifico, la circolare del 2020 ha precisato (cfr. § 5) che la disposizione richiamata è infatti volta a consentire di dimostrare il possesso del requisito della residenza estera sulla base di **elementi probatori di natura sostanziale** che permettano, ai sensi delle Convenzioni internazionali, di superare il requisito formale della mancata iscrizione all'AIRE, o dell'iscrizione per un periodo insufficiente.

Impatriati no AIRE – norme sovranazionali

Occorre quindi verificare che, sulla base delle previsioni di carattere ultranazionale (trattati contro le doppie imposizioni o Convenzione Multilaterale) vi siano le condizioni richieste affinché il soggetto interessato risulti in grado di integrare la residenza nel Paese estero di riferimento.

Impatriati no AIRE – norme sovranazionali

Ad esempio, all'art. 4 dei trattati ("*Residenti*" o "*Domicilio fiscale*") la lettera a) del paragrafo 2 individua, come primaria "*tie-braker rule*" in caso di conflitto di residenza tra i due Stati contraenti (Italia e UK) il possesso di una "abitazione permanente" (immobile) in uno dei due Stati, circostanza per cui, pur in presenza di mancata iscrizione all'AIRE, si può ritenere radicata laddove l'abitazione è presente.

.

Possibili contestazioni sulla residenza

Tuttavia, al netto dell'operatività del citato comma 5-ter dell'art. 16, a causa dell'omessa iscrizione all'AIRE possono sorgere **contestazioni** per il passato relativamente ai soggetti che rientrano in Italia ed usufruiscono della disposizione sugli impatriati.

Possibili contestazioni sulla residenza

Ciò in quanto, come letteralmente disposto dall'art. 2, comma 2 del Tuir, la sola esistenza di uno dei presupposti per la residenza in Italia per le persone fisiche è in grado di radicare la residenza (fiscale) del soggetto in Italia.

Focus residenza persone fisiche

Presupposti che, lo si ricorda, sono rappresentati dall'esistenza in Italia di:

- *residenza**,
- *domicilio**,
- **iscrizione all'anagrafe della popolazione residente** – quindi mancata iscrizione all'AIRE prima del trasferimento.

* così come intesi sulla base della normativa "civilistica" (art. 43 del c.c.)

Giurisprudenza su residenza fiscale

Quanto visto sopra è stato peraltro confermato da parte di diversi **pronunciamenti giurisprudenziali** sul tema, i quali (seppure riportando un andamento ondivago) testimoniano che in passato sono sorte liti in proposito, anche in virtù dell'impostazione rigida resa nota in proposito da parte della prassi dell'Amministrazione finanziaria prima dell'introduzione del citato comma 5-ter dell'art. 16 del D.Lgs 147/2015 – secondo la quale, in mancanza di iscrizione all'AIRE, non risultava possibile usufruire dell'agevolazione in discorso in considerazione della residenza che permaneva in Italia (si vedano in proposito la circolare n. 17/E del 23/05/2017, parte II, capitolo I e la risoluzione n. 146/E del 29/11/2017).

Giurisprudenza su AIRE elemento formale

Abbiamo infatti alcune **corti di merito** (CTR Milano – sezione di Brescia n. 4207/64/14 del 31/07/2014), così come parte della **giurisprudenza di legittimità** (Cassazione n. 20140 del 15/07/2021, n. 11620 del 04/05/2021, n. 14434 del 15/06/2010, n. 10179 del 26/06/2003 e n. 13803 del 07/11/2001) che si sono schierate verso la considerazione dell'iscrizione all'AIRE come elemento formale, di per sé non in grado di giustificare la residenza in Italia in presenza di elementi indicativi dello stabilimento estero.

Giurisprudenza su AIRE elemento formale

È stato argomentato, nello specifico, che l'iscrizione all'AIRE da parte di un cittadino italiano non rappresenta un elemento determinante ai fini del radicamento della relativa residenza in Italia.

Occorre infatti individuare il *centro principale degli interessi vitali* del soggetto, ossia il luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente.

Giurisprudenza contraria

Vi sono poi stati vi sono stati alcuni pronunciamenti – anche relativamente recenti – della **Corte di Cassazione** (n. 16634 del 25/06/2018, n. 21970 del 28/10/2015, n. 677 del 16/01/2015, n. 9319 del 20/04/2006, n. 13803 del 07/11/2001, n. 1783 del 03/03/1999 e n. 1215 del 06/02/1998) che hanno dato conto, meno elasticamente, del fatto che, in mancanza di iscrizione all’AIRE, non risulta possibile ritenere che le persone fisiche non siano considerate residenti in Italia (quindi all’estero).

Ad ogni modo si ritiene che, come sopra riportato, in presenza di elementi in grado di avvalorare la residenza estera dei contribuenti – ad esempio se vi è la disponibilità di un immobile sito nel territorio oltre confine – questi ultimi possano **efficacemente argomentare**, in caso di contestazione mossa da parte dell'autorità fiscale italiana, la propria **residenza all'estero**.

Ciò deve avvenire detto valorizzando, oltre alle previsioni della normativa interna*, quella parte di giurisprudenza (di merito e di legittimità) richiamata in precedenza che ha argomentato, pro-contribuenti, circa la cogenza dei principi europei (di *libertà di stabilimento* nello specifico) e dei trattati contro le doppie imposizioni.

* di cui all'art. 169 del Tuir (che stabilisce che *“Le disposizioni del presente testo unico si applicano, se più favorevoli al contribuente, anche in deroga agli accordi internazionali contro la doppia imposizione”*) e all'art. 75 del D.P.R. 600/1973 (secondo il quale *“Nell'applicazione delle disposizioni concernenti le imposte sui redditi sono fatti salvi gli accordi internazionali resi esecutivi in Italia”*)

Nonché, in subordine, anche la stessa prassi amministrativa (tra le altre la risposta a interpello n. 25 del 04/10/2018.) e la giurisprudenza (anche di legittimità – Cfr. Cassazione n. 31921 del 05/11/2021, n. 32992 del 20/12/2018 e n. 6501 del 31/03/2015) che correttamente argomenta circa la necessità di fare riferimento alla *normativa convenzionale* per dirimere i conflitti di residenza.

Grazie per l'attenzione!



FONDAZIONE
CENTRO STUDI
UNGDCEC



Nota di copyright: le slide sono di esclusiva titolarità dell'autore, che le mette a disposizione in base alla licenza Creative Commons "Attribuzione - Non commerciale - Non opere derivate 3.0 Italia" ([CC BY-NC-ND 3.0 IT](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/3.0/it/))