

Risposta n. 121/2026

***OGGETTO: Incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero –
Requisito della stabile residenza all'estero – Articolo 44 del decreto legge
31 maggio 2010, n. 78***

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La Scuola ALFA (di seguito, la "Scuola" o l'"Istante") rappresenta di aver assunto, in data gg/mm/2026, un ricercatore di nazionalità giapponese con contratto di lavoro a tempo determinato, ai sensi dell'articolo 24 della legge 30 dicembre 2010, n. 240 (c.d. legge Gelmini recante "*Norme in materia di organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento, nonché delega al Governo per incentivare la qualità e l'efficienza del sistema universitario*").

Al riguardo, l'*Istante* afferma che detto ricercatore:

- ha vissuto a Roma dal 2016 fino indicativamente al mese di marzo 2025, svolgendo attività di ricerca presso l'*European Molecular Biology Laboratory* (EMBL);
- *«ha soggiornato in Italia insieme alla famiglia con un visto per missione sin dal 2016 e il Ministero degli Affari Esteri italiano ha rilasciato un documento d'identità che ha permesso a lui e alla sua famiglia, come cittadini non UE, di soggiornare in Italia come non residenti»;*
- in relazione alla predetta attività di ricerca ha percepito, dal 2016 al 2024, emolumenti che, sulla base di quanto previsto dall'accordo stipulato tra EMBL e il Governo italiano, sono stati esentati dall'IRPEF. Tali emolumenti sono stati assoggettati ad una "*Internal effective tax*" a beneficio dell'EMBL;
- *«nell'anno 2025 [...] è affiliato all'EMBL come group leader in visita, senza stipendio e ha la residenza in Giappone da aprile 2025».*

L'*Istante* fa presente che il ricercatore ha richiesto l'applicazione dell'articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, il quale prevede 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».*

Sul punto, l'*Istante* riferisce che il ricercatore assolverebbe i requisiti richiesti dal citato articolo 44 per quanto riguarda la documentata attività di ricerca all'estero

per almeno due anni continuativi negli anni precedenti al 2016 e l'acquisizione della residenza fiscale in Italia nel 2026.

In merito, invece, al requisito della stabile residenza all'estero, *l'Istante* fa presente che *«il soggetto, pur essendo presente in Italia durante gli anni della sua permanenza, aveva un particolare status che prevedeva una serie di privilegi e non risultava fiscalmente residente in Italia, non avendo mai pagato le tasse nel nostro Paese»*.

Al riguardo, *l'Istante* rappresenta che con la circolare n. 33/E del 28 dicembre 2020, diretta a fornire chiarimenti interpretativi in merito al "*regime speciale per lavoratori impatriati*", è stato affermato che i cittadini italiani fiscalmente residenti in Italia, ai quali in qualità di funzionari e altri agenti dell'Unione Europea si applica l'articolo 13 del Protocollo n. 7 sui privilegi e sulle immunità dell'Unione Europea, sono considerati *ex lege* fiscalmente residenti in Italia, anche nelle ipotesi in cui siano in possesso del requisito formale dell'iscrizione all'AIRE e dimorino stabilmente all'estero.

L'Istante fa presente che, ragionando specularmente, si potrebbe ritenere che nel caso specifico, concernente tuttavia un cittadino extra-UE, pur a fronte della permanenza in Italia, *«sia stata mantenuta la residenza di origine da parte di soggetto che si trova in Italia solo in quanto ivi svolge attività lavorativa alle dipendenze di organismo Internazionale»*.

Ciò posto, *l'Istante*, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione di cui all'articolo 44 del d.l. n. 78 del 2010, chiede chiarimenti riguardo l'interpretazione del concetto di residenza fiscale nel caso specifico della persona fisica che abbia svolto attività in Italia per l'EMBL.

In particolare, l'*Istante* chiede di sapere se il requisito della residenza all'estero sussista «*nel caso della persona fisica che sia cittadino extracomunitario ed abbia trasferito e mantenuto dimora abituale ed interessi vitali in Italia unicamente in connessione ed in attuazione dello svolgimento in Italia di attività di ricerca nell'ambito della organizzazione internazionale EMBL European Molecular Biology Laboratory*».

L'*Istante* fa presente, inoltre, che l'interpello segue quello presentato in data gg/mm/aaaa e dichiarato inammissibile con la risposta del gg/mm/aaaa (interpello n. xy/aaaa), specificando che la presentazione dello stesso avviene in qualità di sostituto d'imposta e di soggetto passivo IRAP.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* è dell'avviso che «*la residenza fiscale in Italia non è configurata nel caso in cui il cittadino extra UE assunto da SISSA, pur permanendo fisicamente in Italia, è stato presente fisicamente in Italia al fine dello svolgimento di attività di ricerca nell'ambito di un'organizzazione internazionale (EMBL nello specifico), le cui retribuzioni erano esenti dall'imposta sul reddito delle persone fisiche e prevedevano una "Internal effective tax" versata all'organizzazione stessa per gli anni dal 2016 al 2024*».

Pertanto, l'*Istante* ritiene che nel caso di specie possa applicarsi il regime agevolativo previsto dall'articolo 44 del d.l. n. 78 del 2010.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che l'accertamento dei presupposti per stabilire l'effettiva residenza fiscale costituisce una questione di fatto che non può essere oggetto

di istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cfr: circolare n. 9/E del 1° aprile 2016).

Nel seguito, pertanto, si forniscono alcune indicazioni di carattere strettamente interpretativo sulle disposizioni applicabili al caso prospettato.

L'articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122 e da ultimo modificato dall'articolo 5 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, disciplina gli "*incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero*", applicabili a docenti e ricercatori, residenti all'estero, che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia al fine di svolgere un'attività di ricerca o docenza nel territorio dello Stato.

In particolare, l'articolo 44 prevede 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»* (comma 1);

- *«Gli emolumenti di cui al comma 1 non concorrono alla formazione del valore della produzione netta dell'imposta regionale sulle attività produttive»* (comma 2);

- le predette agevolazioni si applicano *«nel periodo d'imposta in cui il docente o ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei cinque periodi d'imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale in Italia»* (comma 3).

La medesima disposizione, al successivo comma 3-ter, introdotto dall'articolo 5 del d.l. n. 34 del 2019, prevede un periodo più lungo di applicazione degli incentivi, al ricorrere di determinate condizioni previste dalla norma, per i docenti e ricercatori che hanno trasferito la residenza fiscale a partire dal periodo d'imposta 2020.

Chiarimenti in ordine all'applicazione degli *"incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero"* di cui all'articolo 44 del d.l. n. 78 del 2010, sono stati forniti, tra l'altro, con le circolari n. 17/E del 23 maggio 2017 e n. 17/E del 25 maggio 2022, e con la risoluzione n. 8/E del 23 febbraio 2026, nonché con numerose risposte a istanze d'interpello pubblicate, consultabili nell'apposita sezione presente sul sito dell'Agenzia delle entrate.

Riguardo ai requisiti soggettivi richiesti per poter fruire del predetto regime agevolativo, la citata circolare n. 17/E del 2017, parte II, paragrafo 1.2, chiarisce che *"in base a quanto disposto dall'articolo 44 del decreto-legge n. 78 del 2010, i docenti e ricercatori possono beneficiare della tassazione agevolata, al verificarsi delle seguenti condizioni:*

- a) essere in possesso di un titolo di studio universitario o equiparato;*
- b) essere stati non occasionalmente residenti all'estero;*
- c) aver svolto all'estero documentata attività di ricerca o docenza per almeno due anni continuativi, presso centri di ricerca pubblici o privati o università;*
- d) svolgere l'attività di docenza e ricerca in Italia;*

e) acquisire la residenza fiscale nel territorio dello Stato".

Ai fini del caso in esame, appare utile fare presente che il citato documento di prassi, in relazione al periodo di permanenza all'estero *sub b)*, chiarisce che *"la norma non specifica la durata della permanenza all'estero ma si limita a richiedere che si tratti di una permanenza stabile e non occasionale, mentre pone un particolare accento alla durata dell'attività di ricerca o docenza che deve essersi protratta all'estero per almeno due anni consecutivi. Tale periodo può, quindi, essere considerato l'arco di tempo minimo necessario ad integrare il presupposto della non occasionale residenza all'estero"*.

La medesima circolare, in merito al requisito della documentata attività di ricerca o docenza all'estero *sub c)*, chiarisce che *"[l]attività di docenza e ricerca non necessariamente deve essere stata svolta nei due anni immediatamente precedenti il rientro, essendo sufficiente che l'interessato, prima di rientrare in Italia, abbia svolto tali qualificate attività all'estero per un periodo minimo ed ininterrotto di almeno ventiquattro mesi"* e che la disposizione recata dall'articolo 44 del d.l. n. 78 del 2010 *"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"*.

Inoltre, per quanto concerne il requisito *sub e)*, la circolare 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 dell'attività lavorativa in Italia.

Al riguardo, si rammenta che ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Testo Unico delle Imposte sui Redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), nella formulazione in vigore fino al 31 dicembre 2023, si considerano residenti in Italia *«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»*.

L'articolo 43 del codice civile stabilisce che *«Il domicilio di una persona è nel luogo in cui essa ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi. La residenza è nel luogo in cui la persona ha la dimora abituale»*.

Il citato articolo 2, comma 2, del TUIR, così come sostituito dall'articolo 1 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, nella formulazione in vigore dal 1° gennaio 2024, prevede, invece, che *«Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo d'imposta, considerando anche le frazioni di giorno, hanno la residenza ai sensi del codice civile o il domicilio nel territorio dello Stato ovvero sono ivi presenti. Ai fini dell'applicazione della presente disposizione, per domicilio si intende il luogo in cui si sviluppano, in via principale, le relazioni personali e familiari della persona. Salvo prova contraria, si presumono altresì residenti le persone iscritte per la maggior parte del periodo di imposta nelle anagrafi della popolazione residente»* (sul punto, cfr. circolare n. 20 del 4 novembre 2024, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti).

Nel caso di specie - fermo restando che l'accertamento della residenza rappresenta una valutazione di fatto che esula dal procedimento di interpello - l'Istante evidenzia che il ricercatore, cittadino extracomunitario ha soggiornato in Italia sin dal 2016 insieme

alla sua famiglia, ha *«trasferito e mantenuto dimora abituale ed interessi vitali in Italia unicamente in connessione ed in attuazione dello svolgimento in Italia di attività di ricerca nell'ambito della organizzazione internazionale EMBL»*, e che lo stesso ricercatore, in virtù di un accordo stipulato tra il Governo Italiano e l'EMBL, durante gli anni della sua permanenza in Italia *«aveva un particolare status che prevedeva una serie di privilegi e non risultava fiscalmente residente in Italia, non avendo mai pagato le tasse nel nostro Paese»*.

Gli emolumenti percepiti in relazione alla predetta attività di ricerca sono stati assoggettati, invece, ad una *"internal effective tax"* a beneficio dello stesso EMBL.

Al riguardo, occorre rilevare che il citato accordo - nel testo attualmente vigente, sottoscritto a Roma in data 4 maggio 2021 - nel prevedere taluni privilegi e immunità in favore dei dipendenti dell'EMBL, all'articolo VII, parte XIII, lettera d), stabilisce che *«I membri del personale e il Direttore Generale del Laboratorio anche se cittadini italiani o residenti permanenti in Italia, nonché gli Esperti che non sono cittadini italiani o residenti permanenti in Italia, sono esentati dalle imposte dirette sugli stipendi ed emolumenti corrisposti dal Laboratorio.»*.

Detto accordo dispone, dunque, un regime speciale di esenzione dall'IRPEF con riferimento ai redditi percepiti dai dipendenti dell'EMBL che non sono cittadini italiani o residenti permanenti in Italia.

Il medesimo accordo, tuttavia, nulla statuisce riguardo alla possibilità per tali dipendenti di mantenere, ai fini delle imposte sul reddito, la residenza fiscale nel Paese di origine nell'ipotesi in cui gli stessi si trasferiscano in Italia esclusivamente per svolgere l'attività di ricerca presso l'EMBL.

Sulla base della normativa sopra richiamata e di quanto rappresentato dall'*Istante*, qui assunto acriticamente, si ritiene che nel caso di specie non risulti soddisfatto il requisito della stabile residenza all'estero richiesto ai fini dell'applicabilità del regime agevolativo di cui all'articolo 44 del d.l. n. 78 del 2010 e che, pertanto, gli emolumenti corrisposti dall'*Istante* al ricercatore interessato per l'attività svolta in Italia a partire dal 2026 debbano essere interamente assoggettati a tassazione.

Inoltre, per quanto concerne i chiarimenti forniti con la circolare n. 33/E del 2020, paragrafo 7.4, circa il requisito della residenza per i funzionari e gli agenti dell'Unione Europea ai fini dell'applicabilità del "*regime speciale per lavoratori impatriati*", si fa presente che l'articolo 13 del Protocollo n. 7 sui privilegi e sulle immunità dell'Unione Europea, prevede espressamente che *«Ai fini dell'applicazione delle imposte sul reddito e sul patrimonio, dei diritti di successione, nonché delle convenzioni concluse fra i paesi membri dell'Unione al fine di evitare le doppie imposizioni, i funzionari e altri agenti dell'Unione, i quali, in ragione esclusivamente dell'esercizio delle loro funzioni al servizio dell'Unione, stabiliscono la loro residenza sul territorio di un paese membro diverso dal paese ove avevano il domicilio fiscale al momento dell'entrata in servizio presso l'Unione, sono considerati, sia nel paese di residenza che nel paese del domicilio fiscale, come tutt'ora domiciliati in quest'ultimo paese qualora esso sia membro dell'Unione. Tale disposizione si applica ugualmente al coniuge, sempreché non eserciti una propria attività professionale, nonché ai figli ed ai minori a carico delle persone indicate nel presente articolo e in loro custodia»* e che *«Ai fini dell'applicazione delle disposizioni del presente articolo non si prendono in considerazione i domicili*

acquisiti soltanto a motivo dell'esercizio di funzioni al servizio di altre organizzazioni internazionali».

Atteso il chiaro tenore letterale del citato articolo 13, si osserva che lo stesso si applica esclusivamente ai cittadini che, in qualità di funzionari o altri agenti dell'Unione, al momento dell'entrata in servizio presso la stessa, risultano domiciliati fiscalmente in uno Stato membro.

In relazione al caso in esame, considerato altresì che l'accordo tra il Governo italiano e l'EMBL non contiene una disposizione analoga a quella contenuta nell'articolo 13 del Protocollo n. 7 sui privilegi e sulle immunità dell'Unione Europea, né richiama espressamente detto Protocollo, non si ritiene possibile fare riferimento alle disposizioni contenute nello stesso.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria volto a verificare se la rappresentazione delle vicende descritte in sede di interpello, per effetto di eventuali altri atti, fatti o negozi ad esso collegati e non rappresentati dall'istante ovvero rappresentati in maniera difforme dalla realtà possa condurre ad una diversa qualificazione fiscale della fattispecie in esame.

**firma su delega del Direttore Centrale
atto di delega prot. R.I. 5341 del 10.04.2026**

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**