

“Impatriati”: richiesti due anni di residenza in Italia

Per usufruire del regime fiscale di favore dei cd. “impatriati”, l’Agenzia delle Entrate richiede per tutti, in via interpretativa, una permanenza in Italia di almeno due anni



Simone Rizzi

Dottore Commercialista,
Cavalluzzo Rizzi Caldart, Milano
s.rizzi@studiocrc.eu

L’art. 16 D.Lgs. n. 147/2015 riconosce, a determinate condizioni, ai non residenti nel Paese che (ri)entrano in Italia per svolgere prestazioni di lavoro, un regime di tassazione agevolato, dato dall’esenzione del 50% del reddito imponibile, poi incrementata al 70% (o addirittura al 90%) per i soggetti ri(entranti) dal 1° gennaio 2020, per i cinque periodi d’imposta successivi (o addirittura dieci a determinate condizioni). Per i fruitori dell’agevolazione, ex comma 1 dell’art. 16 D.Lgs. n. 147/2015, era, ed è, richiesta la residenza in Italia per almeno due anni, mentre, per i fruitori ex comma 2, la lettera della legge non richiedeva, né sembra richiedere, tale requisito. Tuttavia, in risposta ad un interpello, l’Agenzia delle Entrate ha ritenuto che la residenza in Italia per almeno un biennio, fosse (e sia) richiesta anche qualora la fruizione del beneficio avvenisse (e avvenga) ai sensi dell’art. 16, comma 2, D.Lgs. n. 147/2015. Questa presa di posizione dell’Agenzia delle Entrate non è, però, esente da critiche.

La disposizione in commento, ha subito diverse modifiche alla propria formulazione, nel corso degli anni. Per quanto qui di interesse si riporta di seguito un estratto della norma in commento, nel testo in vigore dal 1° gennaio 2017 al 30 aprile 2019, posto che tale testo è quello su cui si è espressa l’Agenzia delle Entrate in via interpretativa in relazione al tema trattato in questo articolo:

1. I redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia da lavoratori che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato [...] concorre (rectius: concorrono) alla formazione del reddito complessivo limitatamente al cinquanta per cento del suo (rectius: loro) ammontare al ricorrere delle seguenti condizioni:
 - a) i lavoratori non sono stati residenti in Italia nei cinque periodi di imposta precedenti il predetto trasferimento e si impegnano a permanere in Italia per almeno due anni;
 - b) l’attività lavorativa viene svolta presso un’impresa residente nel territorio dello Stato in forza di un rapporto di lavoro instaurato con questa o con società che direttamente o indirettamente controllano la medesima impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l’impresa;
 - c) l’attività lavorativa è prestata prevalentemente nel territorio italiano;
 - d) i lavoratori rivestono ruoli direttivi ovvero sono in possesso di requisiti di elevata qualificazione o specializzazione [...].
2. Il criterio di determinazione del reddito di cui al comma 1 si applica anche ai soggetti di cui all’articolo 2, comma 1, della legge 30 dicembre 2010, n. 238, le cui categorie vengono individuate tenendo conto delle specifiche esperienze e qualificazioni scientifiche e professionali con il decreto del Ministro dell’economia e delle finanze di cui al comma 3. Il criterio di determinazione del reddito di cui al comma 1 si applica anche ai cittadini di Stati diversi da quelli appartenenti all’Unione europea, con i quali sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni in materia di imposte sul reddito ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale, in possesso di un diploma di laurea, che hanno svolto continuativamente un’attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall’Italia negli ultimi ventiquattro mesi ovvero che hanno svolto

I. Il regime degli impatriati	553
II. Il caso oggetto dell’interpello	554
III. I requisiti per beneficiare dell’agevolazione: è necessario risiedere in Italia due anni?.....	554
IV. La presa di posizione dell’Agenzia delle Entrate	555
V. Considerazioni critiche	556

I. Il regime degli impatriati

L’art. 16 del Decreto Legislativo (D.Lgs.) n. 147/2015 ha introdotto una disposizione agevolativa volta a riconoscere, a determinate condizioni, a soggetti non residenti che (ri)entrino in Italia per svolgervi prestazioni di lavoro autonomo o dipendente, la possibilità di usufruire di un regime di tassazione agevolato – originariamente dato dalla esenzione del 50% del reddito imponibile, ulteriormente incrementata al 70% (o al 90% per assunzione di residenza nel Mezzogiorno d’Italia) per i soggetti ri(entranti) dal 1° gennaio 2020 – per cinque periodi d’imposta (o addirittura dieci, in taluni casi particolari, non oggetto della presente trattazione).

continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post lauream.

3. Le disposizioni del presente articolo si applicano a decorrere dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza nel territorio dello Stato [...] e per i quattro periodi successivi. Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze, da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, sono adottate le disposizioni di attuazione del presente articolo anche relativamente alle disposizioni di coordinamento con le altre norme agevolative vigenti in materia, nonché relativamente alle cause di decadenza dal beneficio.

II. Il caso oggetto dell'interpello

Il caso oggetto di analisi, cui l'interpello proposto si riferiva, concerneva lavoratori richiedenti il beneficio, aventi i seguenti requisiti:

- cittadini dell'Unione europea (UE) o di Stati diversi da quelli appartenenti all'UE, con i quali sia in vigore una convenzione per evitare le doppie imposizioni (CDI) ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale;
- in possesso di un diploma di laurea, almeno quadriennale;
- con attività di lavoro dipendente svolta continuativamente fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi, ovvero, con attività di studio svolta continuativamente, fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un diploma di laurea o una specializzazione post lauream, il tutto nell'accezione meglio esplicitata al par. 3.2 della Circolare n. 17/E/2017, secondo cui "il requisito dello svolgimento dell'attività di lavoro o studio all'estero in modo continuativo negli ultimi ventiquattro mesi, non deve necessariamente far riferimento all'attività svolta nei due anni immediatamente precedenti il rientro, essendo sufficiente che l'interessato, prima di rientrare in Italia, abbia svolto tali attività all'estero per un periodo minimo ed ininterrotto di almeno ventiquattro mesi";
- con trasferimento della residenza fiscale in Italia ai sensi dell'art. 2 del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) nel periodo di applicazione della norma in commento; e
- con svolgimento di attività di lavoro dipendente in Italia (i.e. datore di lavoro residente in Italia, sede di lavoro in Italia e soggiorno in Italia per più di 184 giorni all'anno).

Tali lavoratori dipendenti avevano manifestato l'intenzione di trasferire la propria residenza nuovamente all'estero, prima del decorso di due anni dall'avvenuto trasferimento in Italia, nell'accezione meglio esplicitata dal par. 3.6 della Circolare n. 17/E/2017, secondo cui "il biennio di permanenza nel territorio dello Stato decorre dal periodo di imposta in cui il lavoratore diviene fiscalmente residente [...]. Ne consegue, ad esempio, che, nel caso in cui il lavoratore si sia trasferito in Italia nel mese di marzo 2016, e abbia pertanto acquisito la residenza fiscale per l'intero anno [...] il biennio potrà ritenersi compiuto il 3 luglio del 2017 [...]".

I dipendenti avevano, quindi, richiesto al datore di lavoro di poter comunque usufruire del regime di cui all'art. 16, comma 2, D.Lgs. n. 147/2015, ritenendo verificati tutti i requisiti per beneficiare dell'agevolazione, anche in ipotesi di trasferimento della propria residenza all'estero, prima

del decorso di due anni (nell'accezione sopra richiamata) dall'avvenuto trasferimento in Italia.

III. I requisiti per beneficiare dell'agevolazione: è necessario risiedere in Italia due anni?

Le motivazioni in base alle quali si riteneva che fosse possibile beneficiare dell'agevolazione fiscale, anche in assenza di residenza biennale in Italia, tali da rendere possibile la formulazione di istanza di interpello, erano come di seguito descritte.

Sia sulla base del tenore letterale della disposizione interessata, sia sulla base del relativo decreto attuativo, sia delle indicazioni di prassi e di documentazione divulgativa predisposta dall'Agenzia delle Entrate, il regime agevolativo di cui all'art. 16, comma 2, D.Lgs. n. 147/2015, risultava applicabile anche in ipotesi di residenza in Italia inferiore al biennio.

La norma invocata (art. 16, comma 2, D.Lgs. n. 147/2015) non prevede, infatti, alcun obbligo espresso di mantenimento minimo della residenza in Italia da parte del lavoratore, obbligo previsto invece in relazione alla norma agevolativa di cui al comma 1 della medesima disposizione.

D'altro canto, anche il richiamo, operato dal comma 2 della norma in commento al comma 1 della stessa disposizione, riguarda solo "il criterio di determinazione del reddito" (i.e. "concorrenza alla formazione del reddito complessivo limitatamente al cinquanta per cento del suo ammontare") e non anche le condizioni di accesso/decadenza alla/dalla agevolazione che, quanto alla norma agevolativa di cui al comma 1, prevedono, tra le altre cose, il mantenimento della residenza in Italia per due anni, cosa invece non richiesta tra le condizioni per la fruizione dell'agevolazione, ex comma 2.

Non ricorre dunque, nel testo di legge sopra richiamato, alcun riferimento all'obbligo di permanenza in Italia di due anni.

Analizzando, poi, il Decreto del 26 maggio 2016, recante le disposizioni di attuazione del regime speciale per i lavoratori impatriati, di cui all'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015, si legge, all'art. 3, quanto segue: "Il beneficiario degli incentivi di cui al predetto art. 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, decade dal diritto agli stessi laddove la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni".

Nessun riferimento di natura limitativa analoga, circa il mantenimento della residenza fiscale in Italia per almeno due anni, è invece presente in riferimento al beneficiario degli incentivi di cui al comma 2 dell'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015.

Oltre al tenore letterale della norma prevista dal comma 2 dell'art. 16 e del relativo Decreto attuativo, è la stessa Circolare n. 17/E/2017 che nel par. 3.2 precisa^[1]: "[s]econdo quanto previsto dall'art. 16 e dal decreto attuativo, i soggetti individuati dal c. 2, per accedere al regime fiscale previsto per i lavoratori "rimpatriati",

[1] Cfr. la tabella a p. 9 di tale documento.

devono, pertanto, avere i seguenti requisiti:

- a) essere in possesso di un titolo di laurea;
- b) aver svolto continuativamente un'attività di lavoro o studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più;
- c) essere cittadini UE o di uno Stato extra-UE con il quale risulti in vigore una convenzione contro le doppie imposizioni ai fini delle imposte sui redditi ovvero un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale;
- d) svolgere attività di lavoro autonomo o dipendente in Italia".

Nessun riferimento ad obblighi di mantenimento della residenza per un biennio è, quindi, presente. Inoltre, nella stessa Circolare n. 17/E/2017, è precisato opportunamente, al par. 3.2, che "ai soggetti del comma 2 dell'art. 16 non è richiesto, peraltro, neanche il possesso dei requisiti soggettivi previsti per i soggetti destinatari del comma 1 del medesimo art. 16 [ndr. del D.Lgs. n. 147/2015]" (che comprendono, si ritiene, l'obbligo di mantenimento della residenza in Italia per almeno un biennio) e, al par. 3.6, circa le cause di decadenza, che "il citato comma 3 dell'articolo 16 [ndr. del D.Lgs. n. 147/2015] demanda, infine, al decreto attuativo l'individuazione delle cause di decadenza dal beneficio in questione". In proposito, quest'ultimo stabilisce che "il beneficiario degli incentivi di cui al predetto articolo 16, comma 1, del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, decade dal diritto agli stessi laddove la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni. In tal caso si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi".

Anche in tale ipotesi, nessun riferimento del beneficio di cui al comma 2 è, dunque, presente. Allo stesso modo, anche la Guida agli Incentivi fiscali per l'attrazione del capitale umano in Italia diffusa nel febbraio 2018 dall'Agenzia delle Entrate, che fornisce un riassunto interpretativo della norma in commento, al par. 3, dedicato ai lavoratori "rimpatriati" di cui al comma 2 dell'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015, non fa menzione alcuna dell'obbligo di residenza biennale in Italia per la fruizione del beneficio^[2], cosa che, invece, è espressamente indicata come richiesta, in capo ai fruitori del beneficio fiscale di cui al comma 1 della medesima disposizione, il tutto in coerenza – come visto – con il tenore letterale dell'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015, del relativo Decreto attuativo e della parte narrativa della Circolare n. 17/E/2017.

In tale contesto, però, la cd. "Tabella riassuntiva delle agevolazioni" allegata alla più volte citata Circolare n. 17/E/2017, nella sez. "Requisiti", in relazione alla voce "Tipo di agevolazione" descritta come "Articolo 16, comma 2, D.Lgs. n. 147 del 2015", riporta tra le altre cose, la locuzione: "impegnarsi a permanere in Italia per 2 anni".

Posto che, dal quadro sin qui illustrato, il riferimento al mantenimento della residenza in Italia per almeno due anni, contenuto nella Tabella allegata alla Circolare n. 17/E, non trova esplicito riscontro né nella norma né negli altri documenti richiamati, esso avrebbe dovuto considerarsi come un refuso ed essere di conseguenza, come tale, ignorato.

[2] Cfr. la tabella a p.10 del medesimo documento.

Tutto quanto sopra premesso e considerato, l'agevolazione di cui all'art.16, comma 2, D.Lgs. n. 147/2015, nel testo in vigore al 30 aprile 2019, dovrebbe considerarsi come spettante anche in ipotesi di residenza del lavoratore in Italia per un arco temporale inferiore al biennio, verificate le altre condizioni.

IV. La presa di posizione dell'Agenzia delle Entrate

In tale contesto, veniva proposta istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate la quale, con Interpello n. 956-606/2018 prendeva posizione in senso difforme da quanto proposto dal contribuente, richiedendo il requisito della residenza in Italia, per almeno un biennio, anche per i lavoratori fruitori dell'agevolazione ai sensi del comma 2 dell'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015 e non solo per quelli fruitori, ex comma 1.

Le motivazioni dell'Agenzia delle Entrate che hanno condotto alla conclusione sopra descritta sono le seguenti: "l'articolo 16, comma 3, secondo periodo, del D.Lgs. n. 147 del 2015, demanda, per «l'attuazione del presente articolo» (richiamo generico all'art.16) a un decreto del Ministro dell'economia e delle finanze per l'adozione delle disposizioni relative, tra l'altro, «alle cause di decadenza dal beneficio».

L'articolo 3 del decreto attuativo 26 maggio 2016, ha stabilito che il beneficiario degli «incentivi» di cui al comma 1 dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, decade dal diritto agli stessi laddove la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni, con il recupero dei benefici già fruiti, e l'applicazione di sanzioni ed interessi.

A tale riguardo si osserva che il predetto riferimento al comma 1, dell'articolo 16, del D.Lgs. n. 147 del 2015, piuttosto che riferirsi alla tipologia dei beneficiari è diretto a richiamare l'agevolazione in toto con tutti i suoi elementi caratterizzanti: [...].

Ne consegue che la perdita del regime agevolativo disciplinata dal citato art. 3 del decreto attuativo, prevista nel caso in cui la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni, si riferisce a tutti i beneficiari dell'agevolazione dell'art.16 del D.Lgs. n.147 del 2015.

La Circolare 17/E del 23 maggio 2017, Parte II, paragrafo 3.3, infatti, chiarisce che «dal confronto tra il comma 1 e il comma 2 dell'articolo 16, risulta che [...]. Restano, invece, comuni i criteri di determinazione dei redditi agevolabili, nonché quelli di applicazione dell'agevolazione e le cause di decadenza del beneficio».

Pertanto, anche i soggetti indicati al comma 2 dell'art. 16 del D.Lgs. n. 147 del 2015, per poter fruire dell'agevolazione in esame devono, tra l'altro, «impegnarsi a permanere in Italia per 2 anni», come espressamente contemplato nella «Tabella riassuntiva delle agevolazioni», allegata alla citata circolare n. 17/E del 2017, nella sezione «requisiti», in relazione alla voce «Tipo agevolazioni».

Peraltro, come precisato nella citata Circolare 17/E del 2017, Parte II, paragrafo 4.2.1, per beneficiare «dei regimi agevolativi esaminati», i lavoratori devono presentare al datore di lavoro, una richiesta scritta che prevede espressamente, anche «l'impegno a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza prima del decorso del periodo minimo previsto dalla norma della quale si chiede la fruizione».

A tale proposito, si fa presente che come precisato nella Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, Parte II, paragrafo 3.6, posto che il biennio di permanenza nel territorio dello Stato decorre dal periodo d'imposta in cui il lavoratore, persona fisica, diviene ivi fiscalmente residente ai sensi dell'articolo 2, del TUIR, si deve fare riferimento alla «maggior parte del periodo d'imposta», cioè la residenza fiscale deve essere verificata per almeno 183 giorni (o 184 in caso di anno bisestile) per ciascun anno. Pertanto, una volta trascorsi i 183 (o 184) giorni nel periodo d'imposta successivo a quello di acquisizione della residenza fiscale nel territorio dello Stato, il richiesto biennio può considerarsi compiuto».

V. Considerazioni critiche

Le conclusioni raggiunte dall'Agenzia delle Entrate, viste le motivazioni, destano perplessità. Il punto focale della motivazione della risposta all'interpello verte, infatti, su una lettura della norma che sembra essere in conflitto con il tenore letterale della norma stessa. L'Agenzia delle Entrate puntualizza, al riguardo, quanto segue: *“l'articolo 3 del decreto attuativo 26 maggio 2016, ha stabilito che il beneficiario degli «incentivi» di cui al comma 1 dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, decade dal diritto agli stessi laddove la residenza in Italia non sia mantenuta per almeno due anni, con il recupero dei benefici già fruiti, e l'applicazione di sanzioni ed interessi. A tale riguardo si osserva che il predetto riferimento al comma 1, dell'articolo 16, del D.Lgs. n. 147 del 2015, piuttosto che riferirsi alla tipologia dei beneficiari è diretto a richiamare l'agevolazione in toto con tutti i suoi elementi caratterizzanti”*.

Se il Decreto attuativo richiede il requisito della residenza in Italia, per almeno un biennio, solo in capo ai fruitori dell'agevolazione ex comma 1 (in coerenza peraltro con il tenore letterale dello stesso comma 1) non si comprende perché mai tale requisito dovrebbe valere anche per i fruitori ex comma 2, in assenza di una espressa previsione di legge in tal senso.

La disposizione che richiedeva ai fruitori ex comma 1 di risiedere in Italia almeno un biennio richiedeva anche che gli stessi fruitori non fossero stati residenti in Italia nei cinque periodi d'imposta precedenti (si veda la condizione posta dalla lett. a del comma 1, sopra citata), circostanza questa che pacificamente non è richiesta ai fruitori ex comma 2.

Come può valere un'applicazione analogica delle condizioni limitative e applicative che sia a “geometria variabile”? Alcune condizioni limitative varrebbero, in via interpretativa, e altre no.

In altri termini, non si comprende perché mai una disposizione che il Legislatore ha espressamente limitato ai fruitori, ex art. 16 comma 1, D.Lgs. n. 147/2015, debba applicarsi *“all'agevolazione in toto con tutti i suoi elementi caratterizzanti”* e cioè anche ai fruitori ex comma 2.

Anche i riferimenti alla prassi ministeriale contenuti nella risposta all'interpello non appaiono essere dirimenti.

Il passaggio del par. 3.3 della Circolare n. 17/E/2017, citato nell'interpello (*“dal confronto tra il comma 1 e il comma 2*

dell'articolo 16, risulta che [...] Restano, invece, comuni i criteri di determinazione dei redditi agevolabili, nonché quelli di applicazione dell'agevolazione e le cause di decadenza del beneficio”), per quanto coerente con la conclusione raggiunta dall'Agenzia delle Entrate nel medesimo interpello, non appare coerente con il tenore letterale della norma: in base alla legge, la causa di decadenza della mancata residenza in Italia di due anni è, infatti, richiesta solo per i fruitori dell'agevolazione ex comma 1 e non anche ex comma 2, come peraltro espressamente indicato nel documento ufficiale denominato *“Guida agli Incentivi fiscali per l'attrazione del capitale umano in Italia”* diffuso nel febbraio 2018 dalla stessa Agenzia delle Entrate.

Analogamente, anche la richiesta contenuta nella citata Circolare n. 17/E/2017 al par. 4.2.1, secondo cui, per beneficiare *“dei regimi agevolativi esaminati”*, i lavoratori devono presentare al datore di lavoro, una richiesta scritta che prevede, espressamente, anche l'impegno a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza prima del decorso del periodo minimo previsto dalla norma della quale si chiede la fruizione, si riferisce, appunto, ai *“regimi agevolativi esaminati”* nel loro complesso (i.e. regimi agevolativi in favore di docenti e ricercatori, “contro-esodati” e “impatriati”) e, dunque, va letta, “ove applicabile”, non essendo essa direttamente riferita ai fruitori della agevolazione ex comma 2. Sotto altro profilo, se letta estensivamente (cioè tale da ricomprendere anche i fruitori dell'agevolazione ex art. 16 comma 2), essa sarebbe in conflitto con il tenore della legge.

Solo la Tabella riassuntiva contenuta nella Circolare 17/E/2017 conferma il contenuto della risposta all'interpello in commento. Ma, tale riferimento, posto che l'istanza di interpello evidenziava proprio l'apparente contraddizione della tabella stessa, sul tema, appare essere elemento autoreferenziale e non risolutivo.

Affinché l'argomentazione logica dell'Agenzia delle Entrate sia sostenibile, si dovrebbe ritenere implicitamente che la locuzione contenuta al comma 2 dell'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015, vale a dire *“il criterio di determinazione del reddito di cui al comma 1 si applica anche ai soggetti [...]”* abbia un'accezione ampia e ricomprenda anche le cause di decadenza dall'agevolazione (e cioè il requisito di permanenza in Italia per almeno due anni).

Tuttavia, una cosa è il criterio di determinazione del reddito e un'altra cosa sono le condizioni di decadenza. La legge estende il criterio di determinazione del reddito, di cui al comma 1 della norma, ai soggetti di cui al comma 2, ma non estende anche le condizioni di decadenza (che sono limitate a quanto previsto dall'art. 3 del Decreto attuativo che, come abbiamo visto, pone vincoli solo ai fruitori dell'agevolazione ex comma 1).

A sostegno indiretto di tale conclusione, si evidenzia un passaggio della Circolare 17/E/2017, ove si precisa, al par. 3.3 in modo non condivisibile, peraltro, che *“restano [...] comuni i criteri di determinazione dei redditi agevolabili, nonché quelli di applicazione dell'agevolazione e le cause di decadenza del beneficio”*.

Da tale passaggio risulta chiaramente che "i criteri di determinazione dei redditi agevolabili" (cioè ciò che è applicato, per espressa previsione di legge, in totale identità sia ai "fruitori ex comma 2", sia ai "fruitori ex comma 1") è altro rispetto alle "cause di decadenza del beneficio" (i.e. l'obbligo di residenza biennale in Italia), altrimenti l'estensore della Circolare non avrebbe usato la congiunzioni "nonché" e "e", nel legare i tre sintagmi: la legge non introduce, quindi, un'identità di cause di decadenza del beneficio tra "fruitori ex comma 1" e "fruitori ex comma 2". Tale identità è introdotta solo in via interpretativa dall'Agenzia delle Entrate e ciò è, almeno indirettamente, riconosciuto anche dalla stessa Agenzia.

La questione rimane quindi, a parere di chi scrive, controversa.

Infine, si segnala che, con effetto dal 1° maggio 2019, l'art. 16 D.Lgs. n. 147/2015 è stato riscritto dall'art. 5, comma 1, lett. a, del Decreto Legge (D.L.) del 30 aprile 2019, n. 34, estendendo il perimetro della agevolazione sia sotto il profilo soggettivo sia quantitativo, in senso quindi favorevole al contribuente. Anche nel nuovo testo normativo l'incertezza interpretativa in commento sembra, tuttavia, permanere.

Si rileva, in ogni caso, che, in presenza della sopra commentata posizione restrittiva assunta dall'Agenzia delle Entrate nella propria prassi, un approccio prudenziale, data la delicatezza della materia, costituisca senz'altro un *modus operandi* raccomandabile.