

GLI INCENTIVI FISCALI previsti per i lavoratori docenti e ricercatori

Il Legislatore, al fine di favorire l'attrazione di capitale umano dall'estero e sostenere lo sviluppo economico e culturale dello Stato italiano, ha introdotto diverse misure agevolative destinate ad una serie di soggetti che, in possesso di specifici requisiti, decidono di trasferire la propria residenza all'interno del territorio italiano per prestarvi attività lavorativa.

Se nello scorso numero di questa Rivista¹ sono state riepilogate le principali caratteristiche dell'agevolazione prevista per i lavoratori c.d. "impatriati", in questo contributo ci si focalizzerà su un'agevolazione fiscale più specifica, vale a dire quella prevista per i lavoratori che rivestono la qualifica di docenti e ricercatori e decidono di trasferire la propria residenza in Italia per prestarvi attività lavorativa.

Il presupposto fondamentale per poter beneficiare dell'agevolazione fiscale in argomento è il trasferimento della residenza in Italia ai fini fiscali ex art. 2 del D.P.R. n. 917/1986 (c.d. "TUIR").

Al riguardo sono da ritenere valide le medesime considerazioni rese all'interno dello scorso numero di Sintesi con riferimento ai lavoratori impatriati, le quali si intendono, quindi, interamente richiamate.

La fonte normativa di riferimento in materia di agevolazioni per docenti e ricercatori è il D.l. n. 78/2010, il cui articolo 44 definisce le peculiarità dell'agevolazione medesima. Tale decreto, come avvenuto nel caso dell'agevolazione destinata ai lavoratori c.d. "impatriati", è stato caratterizzato da notevoli modifiche normative succedutesi nel corso degli anni, le quali hanno mutato sia l'entità dell'agevolazione riconosciuta, sia la platea di soggetti beneficiari.

Nelle pagine che seguono si riepilogherà l'agevolazione nella formulazione normativa ad oggi vigente, a seguito delle modifiche introdotte al D.l. n. 78/2010 da parte del D.l. n. 34/2019 (c.d. "Decreto Crescita") e dalla L. n. 234/2021 (c.d. "Legge di Bilancio 2022"), e valevole in generale per tutti i soggetti rientrati in Italia a decorrere dall'anno d'imposta 2020.

I SOGGETTI BENEFICIARI:

In base a quanto disciplinato dal comma 1 dell'art. 44 del D.l. n.78/2010, i destinatari dell'agevolazione in argomento sono i docenti e i 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 [...].*

In relazione a quanto esposto, pertanto, è possibile riepilogare come di seguito le caratteristiche di cui devono essere in possesso i soggetti che vogliono beneficiare dell'agevolazione:

- a) essere in possesso di titolo di studio universitario o equiparato²;
- b) essere stati non occasionalmente residenti all'estero;
- c) aver svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero, presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi;
- d) trasferirsi in Italia per svolgere attività di ricerca o docenza, acquisendo conseguen- ➤

1. Si veda Sintesi n. 9, pagg. 25-30.

2. I titoli di studio acquisiti all'estero non sono riconosciuti in Italia in via automatica. A tal fine è necessario che il lavoratore interessato richieda una "certificazione di valore" alla competente autorità consolare.

GLI INCENTIVI FISCALI PREVISTI PER I LAVORATORI DOCENTI E RICERCATORI

temente la residenza fiscale nel territorio dello Stato.

I destinatari della norma in esame sono, quindi, tutti i docenti e ricercatori che soddisfino i requisiti di cui sopra, indipendentemente dalla nazionalità o cittadinanza posseduta. La norma, infatti, non limita la fruizione dell'agevolazione ai soli cittadini italiani o appartenenti all'UE e, conseguentemente, possono beneficiare dell'agevolazione anche i soggetti extracomunitari³.

Con specifico riferimento al requisito della residenza di cui al precedente punto b), l'Agenzia delle Entrate, all'interno della circolare n. 17/E del 23 maggio 2017 ha precisato 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 della 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. Il periodo di due anni, in considerazione della genericità della norma, deve essere calcolato sulla base del calendario comune e non sulla base dei periodi di residenza fiscale. Per l'attività di docenza, invece, può essere calcolato sulla base della durata degli anni accademici. [...]*

È opportuno specificare che il regime fiscale agevolato può essere fruito dal lavoratore esclusivamente nel caso in cui tra il trasferimento della residenza e lo svolgimento dell'attività lavorativa sussista il c.d. "nesso funzionale". Il rientro in Italia del lavoratore, pertanto, deve essere concretamente connesso all'effettivo svolgimento dell'attività lavorativa.

BENEFICI FISCALI:

Per il lavoratore che risulti in possesso dei requisiti sopra richiamati, il reddito prodotto in Italia concorre altresì alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 10% del suo ammontare.

In base a quanto precisato dal comma 2 dell'art. 44 del D.l. n. 78/2010, inoltre, gli emolumenti percepiti in relazione all'attività di docenza e ricerca svolta dai predetti soggetti non concorrono alla formazione del valore della produzione netta ai fini Irap⁴.

DURATA DELL'AGEVOLAZIONE:

L'attuale assetto del D.l. n. 78/2010 prevede una durata complessiva dell'agevolazione che risulta variabile, in relazione alle specifiche caratteristiche possedute dal beneficiario.

Se, infatti, il comma 3 del Decreto individua una durata di "base" dell'agevolazione pari a 6 anni complessivi, valevole per il [...] *periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei cinque periodi d'imposta successivi sempre che permanga la residenza fiscale in Italia [...]*, il successivo comma 3-ter prevede la possibilità di estendere il predetto intervallo in misura sensibilmente variabile.

In particolare, viene stabilita:

- una durata complessiva di **8 anni** (anno di trasferimento della residenza più i sette anni successivi): nel caso di docenti o ricercatori con un figlio minore o a carico, anche in affidato preadottivo e nel caso di soggetti che diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento (l'unità immobiliare può es- ➤

3. Circolare Agenzia delle Entrate n.17/E del 25 maggio 2022, paragrafo 1.

4. L'Agenzia delle Entrate, attraverso la circolare n. 22 dell'8 giugno 2004, ha precisato che [...] *L'agevolazione in materia di IRAP, consistente nella non concorrenza dei suddetti redditi alla formazione della relativa base imponibile, spetta direttamente ai ricercatori stessi qualora essi*

svolgano l'attività in qualità di liberi professionisti. Con riferimento ai redditi di lavoro dipendente e ai redditi a questi assimilati, per i quali, come è noto, l'IRAP non è dovuta dal percettore, si precisa che il beneficio della non concorrenza al valore della produzione spetta ai sostituti d'imposta che erogano i relativi compensi per l'attività di ricerca [...]

GLI INCENTIVI FISCALI PREVISTI PER I LAVORATORI DOCENTI E RICERCATORI

- sere acquistata direttamente dal docente e ricercatore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà);
- una durata complessiva di **11 anni**: nel caso di docenti o ricercatori che abbiano almeno due figli minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo e a condizione che permanga la residenza fiscale nel territorio dello Stato;
 - una durata complessiva di **13 anni**: nel caso di docenti o ricercatori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidamento preadottivo e a condizione che permanga la residenza fiscale nel territorio dello Stato.

PROLUNGAMENTO DEL REGIME AGEVOLATO:

La possibilità di fruire dell'agevolazione per l'ulteriore periodo di cui al richiamato comma 3-ter, dapprima destinata unicamente ai soggetti rientrati in Italia a decorrere dal periodo d'imposta 2020, è stata successivamente estesa, per opera della L. n. 234/2021 (c.d. "Legge di Bilancio 2022") ad un'ulteriore platea di soggetti in possesso di specifici requisiti e già destinatari dell'agevolazione per docenti e ricercatori, sebbene nella versione normativa "precedente" rispetto quella attuale.

Nello specifico, l'art. 1 comma 763 della L. n. 234/2021, attraverso l'inserimento del comma 5 ter all'interno dell'art. 5 del D.l. n. 34/2019 (c.d. "Decreto Crescita"), ha disciplinato che il prolungamento temporale del regime agevolato sia fruibile dai docenti e ricercatori che:

- siano stati iscritti all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (c.d. "AIRE") o siano cittadini di Stati membri dell'Unione Europea;
- abbiano già trasferito la residenza in Italia prima dell'anno 2020;
- alla data del 31 dicembre 2019 risultassero beneficiari del regime fiscale agevolato previsto per i docenti e ricercatori.

Il prolungamento dell'agevolazione sovraccitata risulta applicabile solo in seguito all'esercizio di uno specifico diritto di opzione da parte dei soggetti interessati, previo versamento di un importo differenziato in relazio-

ne alla propria specifica situazione familiare e personale e, in particolare:

- **un importo pari al 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione** e relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione: se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno un figlio minorenne, anche in affidamento preadottivo, **o** è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni. L'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal soggetto oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà;

- **un importo pari al 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione** relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione: se il soggetto al momento dell'esercizio dell'opzione ha almeno tre figli minorenni, anche in affidamento preadottivo, **e** diventa o è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento, ovvero ne diviene proprietario entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni. L'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà.

Con riferimento a quanto sopra, il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 31 marzo 2022, n.102028 ha disciplinato che:

- il versamento dell'importo del 10% o del ►



GLI INCENTIVI FISCALI PREVISTI PER I LAVORATORI DOCENTI E RICERCATORI

5% deve avvenire in un'unica soluzione entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell'agevolazione per docenti o ricercatori⁵ a mezzo modello F24 ELIDE (cod. tributo 1880/1881⁶). Per coloro i quali il primo periodo di fruizione dell'agevolazione si fosse concluso entro il 31 dicembre 2021, il versamento avrebbe dovuto essere effettuato entro il 27 settembre 2022;

- i docenti o ricercatori che siano lavoratori dipendenti, possono esercitare l'opzione attraverso una specifica richiesta scritta, presentata al proprio datore di lavoro entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell'agevolazione. Per i soggetti il cui periodo di fruizione dell'agevolazione fosse terminato il 31 dicembre 2021, l'opzione avrebbe dovuto essere resa al proprio datore di lavoro entro il 27 settembre 2022.

L'Agenzia delle Entrate, all'interno della circolare n. 17/E del 25 maggio 2022, ha precisato che – in base al tenore letterale della norma – l'opzione di cui sopra può essere esercitata anche dai docenti e dai ricercatori per i quali il regime agevolato fosse terminato nei periodi imposta 2019 e 2020, a condizione che all'atto dell'opzione soddisfino i requisiti sopra richiamati e previsti dall'art. 5 comma 5-ter del D.l. n. 34/2019. Per tali soggetti il regime agevolativo esteso può essere applicato solo a decorrere dall'anno d'imposta 2022, ma i periodi d'imposta oggetto dell'agevolazione devono essere computati a decorrere dalla data di trasferimento della residenza in Italia⁷.

SOGGETTI NON ISCRITTI ALL'AIRE:

Il Legislatore, attraverso il comma 3-*quater*

dell'art. 44 del D.l. n. 78/2010, disciplina l'ipotesi di ammissione all'agevolazione anche per tutti quei soggetti che sono rientrati in Italia ma che non risultavano iscritti all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (c.d. AIRE).

Nello specifico:

- i docenti e ricercatori non iscritti all'AIRE che sono rientrati in Italia a decorrere dall'anno 2020: possono accedere all'agevolazione secondo le modalità sin qui analizzate, a condizione che siano stati residenti in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per i due periodi d'imposta precedenti il trasferimento in Italia;
- ai docenti e ricercatori non iscritti all'AIRE che sono rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2019, spettano i benefici fiscali previsti per i docenti e ricercatori nella versione normativa vigente il 31 dicembre 2018.⁸ Quanto precede sempre a condizione che siano stati residenti in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni sui redditi per i due periodi d'imposta precedenti il trasferimento in Italia.

QUALI REDDITI BENEFICIANO DELL'AGEVOLAZIONE:

All'interno dell'ambito di applicazione della norma in esame rientrano:

- i redditi di lavoro dipendente *ex art.* 49, D.P.R. n. 917/1986 (c.d. TUIR);
- i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente *ex art.* 50 TUIR;
- i redditi di lavoro autonomo *ex art.* 53 TUIR.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate, in particolare, l'agevolazione è riferibile esclusivamente ai redditi che derivano da rapporti aventi ad oggetto attività di docenza o ricerca ►

5. Per i soggetti che si sono trasferiti fiscalmente in Italia prima del 2020 tale periodo coincide con la conclusione del terzo periodo d'imposta successivo a quello del trasferimento della residenza fiscale in Italia.

6. Si veda, al riguardo, la Risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 24/E del 31 maggio 2022.

7. In base a quanto specificato dall'Agenzia delle Entrate all'interno della circolare n. 17/E del 25 maggio 2022 [...] *Ad esempio, un soggetto che sia fiscalmente rientrato in Italia nel 2016, che ha fruito del beneficio fino al periodo di imposta 2019, all'atto dell'opzione nell'anno 2022, in presenza di un figlio minorenni, anche in affidio preadottivo, o che è proprie-*

tario, o ne diventerà, di un immobile residenziale entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione (ai sensi dell'articolo 1, comma 763, della legge 30 dicembre 2021, n. 234), può riattivare il beneficio dell'agevolazione dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2023, a compimento degli otto periodi d'imposta [...].

8. Prima delle modifiche introdotte dal D.l. n. 34/2019 (c.d. "Decreto Crescita"), il comma 3 dell'art. 44 del D.l. n. 78/2010 prevedeva che il regime agevolativo in argomento si applicasse nel periodo d'imposta in cui il ricercatore fosse divenuto fiscalmente residente in Italia e per i tre periodi d'imposta successivi (per un totale di 4 anni complessivi).

GLI INCENTIVI FISCALI PREVISTI PER I LAVORATORI DOCENTI E RICERCATORI

svolte in Italia e non ad altri eventuali redditi che il lavoratore dipendente o autonomo consegue in Italia.

In riferimento ai redditi di lavoro dipendente, si ritiene necessario segnalare che i redditi agevolabili sono esclusivamente quelli che concorrono alla formazione del reddito complessivo del contribuente in via “ordinaria”. Risultano, pertanto, esclusi dall’abbattimento della base imponibile tutti quei redditi per cui la normativa fiscale prevede la tassazione c.d. “separata”.

RICHIESTA DI FRUIZIONE DELL’AGEVOLAZIONE DA PARTE DEL LAVORATORE DIPENDENTE:

Il lavoratore dipendente è tenuto ad avanzare apposita richiesta scritta al proprio datore di lavoro, presentando una dichiarazione di spettanza resa ai sensi del D.P.R. n. 445/2000 che deve necessariamente contenere:

- le proprie generalità (nome, cognome, data di nascita e codice fiscale);
- l’indicazione della data di rientro in Italia e della prima assunzione in Italia;
- la dichiarazione di possesso dei requisiti previsti per i lavoratori docenti o ricercatori;

- l’indicazione dell’attuale residenza in Italia;
- l’impegno a comunicare tempestivamente ogni variazione della residenza;
- la dichiarazione di non beneficiare contemporaneamente degli altri incentivi fiscali previsti per i lavoratori che rientrano in Italia.

Il datore di lavoro applica il beneficio a decorrere dal periodo di paga successivo a quello di ricevimento della richiesta e, in sede di conguaglio, dalla data di assunzione.

PERDITA DELL’AGEVOLAZIONE:

Il docente o ricercatore che, durante il periodo di fruizione dell’agevolazione, trasferisca la propria residenza all’estero, perde la possibilità di beneficiare del regime agevolato a partire dal periodo d’imposta in cui egli non risulti più fiscalmente residente in Italia. L’Agenzia delle Entrate, al riguardo, ha precisato *che [...] resta ferma la spettanza delle agevolazioni già fruite in quanto la norma, a differenza della legge n. 238 del 2010 e dell’articolo 16 del D.lgs. n. 147 del 2015, (...) non prevede ipotesi di decadenza con obbligo di restituzione delle imposte non pagate negli anni precedenti in applicazione del regime di favore [...]*⁹.

9. Circolare Agenzia delle Entrate n.17/E del 23 maggio 2017, paragrafo n. 1.3.