

CIRCOLARE N. 17/E



Roma, 25 maggio 2022

OGGETTO: Opzione per l'estensione della fruizione degli incentivi per il rientro in Italia di docenti e ricercatori di cui all'articolo 44 del D.L. 31 maggio 2010 n. 78 - Articolo 1, comma 763, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (Legge di Bilancio 2022)

INDICE

PREMESSA	3
1. AMBITO DI APPLICAZIONE.....	3
2. OPZIONE PER L'ESTENSIONE DELLA FRUIZIONE DEGLI INCENTIVI	5
3. REQUISITI PER L'ACCESSO.....	6
4. ESERCIZIO DELL'OPZIONE.....	7
5. RICERCATORI E DOCENTI CHE FRUIVANO DEGLI INCENTIVI AL 31 DICEMBRE 2019	9
6. REDDITO DI RIFERIMENTO.....	10

PREMESSA

L'articolo 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78¹ - che disciplina gli incentivi per il rientro in Italia di docenti e ricercatori residenti all'estero - è stato oggetto di modifiche normative operate, tra l'altro, dall'articolo 5 del decreto legge 30 aprile 2019, n. 34² (c.d. decreto Crescita). Ai sensi del comma 5 del medesimo articolo 5, tali modifiche si applicano ai soggetti che acquisiscono la residenza fiscale in Italia a partire dal periodo di imposta 2020³.

Da ultimo, l'articolo 1, comma 763, della legge di bilancio 2022⁴ ha inserito nel citato articolo 5 del decreto Crescita specifiche disposizioni concernenti la possibilità per i docenti e ricercatori di beneficiare, a determinate condizioni, del regime agevolativo loro riservato per ulteriori periodi di imposta.

In merito all'applicazione del regime in commento sono stati forniti chiarimenti, tra l'altro, con la circolare 23 maggio 2017, n. 17/E.

1. AMBITO DI APPLICAZIONE

Il comma 1 del citato 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».

¹ Convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122.

² Convertito dalla legge 28 giugno 2019, n. 58 - in vigore dal 1° maggio 2019.

³ La norma stabilisce che l'agevolazione spetta «ai soggetti che trasferiscono la residenza in Italia ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto»

⁴ Legge 30 dicembre 2021, n. 234, recante «Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024»

Ai sensi del successivo comma 3, a decorrere dal 1° gennaio 2011, l'agevolazione si applica nel periodo d'imposta in cui il docente o ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato⁵ e nei tre periodi d'imposta successivi (cinque, a decorrere dal 2020), sempre che permanga la residenza fiscale in Italia.

Inoltre, l'agevolazione si applica⁶:

- nel periodo d'imposta in cui il ricercatore o docente trasferisce la residenza fiscale nel territorio dello Stato e nei sette periodi d'imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale in Italia, nel caso di docenti o ricercatori con un figlio minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo e nel caso di docenti e ricercatori che diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia della residenza o nei dodici mesi precedenti al trasferimento; l'unità immobiliare può essere acquistata direttamente dal docente e ricercatore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà;

- per i docenti e ricercatori che abbiano almeno due figli minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo, nel periodo d'imposta in cui il ricercatore o docente diviene residente nel territorio dello Stato e nei dieci periodi d'imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale nel territorio dello Stato;

- per i docenti o ricercatori che abbiano almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidio preadottivo, nel periodo d'imposta in cui il ricercatore o docente diviene residente nel territorio dello Stato e nei dodici periodi d'imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale nel territorio dello Stato.

⁵ Ai sensi dell'articolo 2 del Testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR) il quale considera residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta (183 giorni o 184 giorni in caso di anno bisestile), sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato la residenza o il domicilio ai sensi del codice civile.

Le condizioni appena indicate 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.

⁶ Cfr. comma 3-ter dell'articolo 44, inserito dall'articolo 5, comma 4, lett. b), del citato decreto legge n. 34 del 2019.

I docenti o ricercatori 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 al regime di favore purché abbiano avuto la residenza in un altro Stato ai sensi di una convenzione contro le doppie imposizioni⁷.

La norma risponde alla duplice esigenza di porre rimedio al c.d. fenomeno della “*fuga dei cervelli*” e di favorire lo sviluppo tecnologico e scientifico del Paese. Pertanto, non si rivolge soltanto ai cittadini italiani o europei emigrati che intendano far ritorno in Italia ma 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 (cfr. circolare n. 17/E del 2017).

In merito ai requisiti soggettivi che, in base a quanto disposto dal citato articolo 44 del decreto legge n. 78 del 2010, i docenti e ricercatori devono possedere ai fini della tassazione agevolata, si rinvia ai chiarimenti già forniti con la richiamata circolare n. 17/E del 2017.

2. OPZIONE PER L'ESTENSIONE DELLA FRUIZIONE DEGLI INCENTIVI

La legge di bilancio 2022 introduce la possibilità per i docenti e i ricercatori rientrati fiscalmente in Italia fino al 2019⁸ di optare per l'estensione dell'applicazione del regime di favore fino a otto, undici o tredici periodi di imposta complessivi, previo versamento di un importo determinato dalla norma.

Tale possibilità riguarda, in particolare, i docenti e i ricercatori che siano stati iscritti all'AIRE o che siano cittadini di Stati membri dell'Unione europea, che

⁷ Cfr. comma 3-quater dell'articolo 44, inserito dall'articolo 5, comma 4, lett. b), del decreto legge n. 34 del 2019.

⁸ Come già previsto, per i lavoratori impatriati, dall'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147.

hanno già trasferito in Italia la residenza fiscale prima dell'anno 2020 e che, alla data del 31 dicembre 2019, risultino beneficiari del regime previsto dal citato articolo 44 del decreto legge n. 78 del 2010.

In particolare, possono fruire del regime agevolato i docenti e i ricercatori che hanno:

- i. *«almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affido preadottivo»* o che *«diventino proprietari di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento in Italia della residenza ai sensi dell'articolo 2 del Testo unico delle imposte sui redditi di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986 (TUIR) o nei dodici mesi precedenti al trasferimento»*, dal primo periodo d'imposta di trasferimento in Italia e per i sette successivi;
- ii. *«almeno due figli minorenni o a carico anche in affido preadottivo»*, dal primo periodo d'imposta di trasferimento in Italia e per i dieci successivi;
- iii. *«almeno tre figli minorenni o a carico anche in affido preadottivo»*, dal primo periodo d'imposta di trasferimento in Italia e per i dodici successivi.

3. REQUISITI PER L'ACCESSO

I requisiti richiesti per accedere al beneficio per gli ulteriori periodi di imposta previsti dalla norma devono essere posseduti dai docenti e dai ricercatori al momento dell'esercizio dell'opzione.

In particolare:

- i. il requisito della presenza di almeno un figlio e/o tre figli minorenni anche in affido preadottivo, deve sussistere nel periodo di imposta in cui è effettuato il versamento. La circostanza per cui, successivamente, i figli diventino maggiorenni durante i periodi d'imposta di prolungamento degli incentivi, non determina la perdita dei benefici fiscali per l'intero periodo previsto;
- ii. nel caso di acquisto dell'unità immobiliare il termine *«entro diciotto mesi dalla*

data di esercizio dell'opzione» va calcolato secondo il calendario comune, inteso come periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell'anno e fino al giorno antecedente la conclusione dei 18 mesi successivi all'effettuazione del versamento.

Ad esempio, il versamento effettuato entro il 10 febbraio 2022 richiede che l'acquisto dell'unità immobiliare debba perfezionarsi entro e non oltre il 9 agosto 2023.

Si precisa, infine, che la sottoscrizione di un preliminare di compravendita non è sufficiente ad integrare il presupposto per l'estensione del regime agevolato in quanto lo stesso produce, unicamente, effetti obbligatori in capo alle parti, che si impegnano a stipulare in un secondo momento un contratto definitivo, senza produrre l'effetto traslativo tipico della compravendita.

4. ESERCIZIO DELL'OPZIONE

L'opzione si perfeziona con il pagamento di un importo pari a:

a) il 10 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo agevolabili prodotti nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se al momento di esercizio della stessa il lavoratore soddisfa, alternativamente, specifici requisiti: ha almeno un figlio minorenni (anche in affidamento preadottivo) ovvero è diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia dopo il trasferimento, nei dodici mesi precedenti o entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena la restituzione del beneficio aggiuntivo fruito, senza applicazione di sanzioni;

b) il 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo agevolabili prodotti nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se in tale momento il lavoratore ha almeno tre figli minorenni (anche in affidamento preadottivo) e diventa proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia dopo il trasferimento, nei dodici mesi precedenti o entro diciotto mesi dalla data di esercizio dell'opzione, pena - anche in tal caso - la

restituzione del beneficio, senza applicazione di alcuna sanzione.

Le modalità di esercizio dell'opzione in esame sono state individuate con il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 31 marzo 2022, prot. n. 102028⁹, il quale prevede che:

- il versamento degli importi stabiliti dalla norma deve avvenire in un'unica soluzione entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo periodo di fruizione dell'agevolazione di cui all'articolo 44 del decreto legge n. 78 del 2010, che, per i soggetti che si sono trasferiti fiscalmente in Italia prima del 2020, coincide con la conclusione del terzo periodo d'imposta successivo a quello del trasferimento della residenza fiscale in Italia.

I termini che scadono di sabato o in un giorno festivo sono prorogati al primo giorno feriale successivo. Per coloro i quali il primo quadriennio di fruizione dell'agevolazione si è concluso entro il 31 dicembre 2021, il versamento va effettuato entro il 27 settembre 2022 (180 giorni dalla data di pubblicazione del provvedimento);

- i docenti e i ricercatori lavoratori dipendenti, a condizione che mantengano la residenza fiscale in Italia, possono esercitare l'opzione mediante la presentazione di una richiesta scritta al datore di lavoro, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo quadriennio di fruizione dell'agevolazione. Per coloro i quali tale quadriennio si è concluso entro il 31 dicembre 2021, l'opzione deve essere effettuata entro il 27 settembre 2022. Il datore di lavoro opera le ritenute sul 10 per cento degli emolumenti erogati, nel caso di lavoratori che, al momento dell'opzione, abbiano comunicato di essere in possesso dei requisiti e di soddisfare le condizioni per l'applicazione delle rispettive misure di detassazione del reddito di lavoro dipendente e assimilati;

- i docenti e ricercatori che esercitano un'attività di lavoro autonomo

⁹ L'articolo 5, comma 5-quater, del decreto legge n. 34 del 2019 stabilisce che «*Le modalità di esercizio dell'opzione sono definite con provvedimento dell'Agenzia delle entrate, da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione*».

comunicano l'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale hanno effettuato il versamento degli importi del 10 o del 5 per cento dei redditi di lavoro agevolabili prodotti nel periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione.

I docenti e ricercatori che hanno esercitato l'opzione possono fruire del regime agevolato per gli ulteriori periodi d'imposta nei quali mantengono la residenza fiscale in Italia, perdendo la possibilità di applicare il regime di favore a partire dal periodo d'imposta in cui viene meno tale requisito.

5. RICERCATORI E DOCENTI CHE FRUIVANO DEGLI INCENTIVI AL 31 DICEMBRE 2019

Nel definire i soggetti che possono esercitare l'opzione in esame la norma stabilisce che deve trattarsi di docenti e ricercatori che siano stati iscritti all'AIRE o che siano cittadini di Stati membri dell'Unione europea, che *«hanno già trasferito in Italia la residenza prima dell'anno 2020 e che alla data del 31 dicembre 2019»* beneficiavano del regime di favore in commento.

Pertanto, la predetta opzione può essere esercitata anche dai docenti e dai ricercatori per i quali il regime di favore è terminato nei periodi d'imposta 2019 o 2020 a condizione, tuttavia, che soddisfino, all'atto dell'opzione, i requisiti di cui al comma 5-ter¹⁰ dell'articolo 5 del decreto Crescita.

In relazione a tali fattispecie, tenuto conto che la disposizione di cui al citato comma 5-ter è entrata in vigore il 1° gennaio 2022, i docenti e ricercatori che hanno beneficiato del regime agevolato fino all'anno 2019 o all'anno 2020, potranno applicare il predetto regime solo a decorrere dall'anno di imposta 2022.

Il predetto comma 5-ter, infatti, rinvia al comma 3-ter dell'articolo 44 del decreto legge n. 78 del 2010 secondo cui il regime agevolato si applica *«nel periodo d'imposta in cui il ricercatore o docente trasferisce la residenza (...) nel territorio dello Stato e nei (...) periodi d'imposta successivi»*.

¹⁰ Comma aggiunto dall'articolo 1, comma 763, della legge 30 dicembre 2021, n. 234.

Pertanto, i periodi d'imposta oggetto dell'agevolazione, per effetto dell'esercizio dell'opzione prevista dalla norma, devono essere computati a partire dal periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza fiscale nel territorio dello Stato.

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 proprietario, 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.

Invece, un soggetto che ha fruito del beneficio fino al periodo d'imposta 2020, in quanto rientrato fiscalmente in Italia nel 2017, all'atto dell'opzione nell'anno 2022, in presenza di due figli minorenni, anche in affidio preadottivo, può riattivare il beneficio dell'agevolazione dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2027, a compimento degli undici periodi d'imposta; nel caso di tre figli minorenni, anche in affidio preadottivo, all'atto dell'opzione nell'anno 2022 può ugualmente riattivare il beneficio dell'agevolazione dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2029, a compimento dei tredici periodi di imposta.

6. REDDITO DI RIFERIMENTO

Ai fini del calcolo dell'importo da versare, la norma fa riferimento «*ai redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia oggetto dell'agevolazione*». Si ritiene, pertanto, che il reddito di riferimento sia rappresentato dai redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia ancorché non agevolati ai sensi del medesimo articolo 44 del decreto-legge n. 78 del 2010 relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL' AGENZIA

Ernesto Maria Ruffini

(firmato digitalmente)