Il bonus cervelli: tutti i chiarimenti

di Leo, Commercialista Telematico

Pubblicato il 7 Luglio 2012

analisi dell'agevolazione destinata a a favorire il ritorno dall'estero di personale qualificato: i soggetti interessati, lo svolgimento dell'attività svolta, il trasferimento in Italia

1. Bonus Cervelli

Con la circolare n. 14 del 4/05/2012 l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in merito ai benefici fiscali spettanti ai soggetti rientrati in Italia dopo un'esperienza lavorativa trascorsa all'estero ovvero dopo aver conseguito all'estero una laurea o specializzazionepost lauream.

2. Categorie di soggetti con diritto all'agevolazione

Il comma 2, dell'articolo 1, della legge n. 238/2010, così come modificato dal Dl n. 216/2011, prevede che "Hanno diritto ai predetti benefici i cittadini dell'Unione europea che, a partire dalla data del 20 gennaio 2009, siano in possesso dei requisiti di cui all'articolo 2".

In merito a ciò, l'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 14 del 4/05/2012, par. 1.1, ha affermato quanto segue: "Per effetto delle modifiche apportate dal D.L. n. 216/2011, i requisiti per l'accesso al beneficio devono essere posseduti 'a partire dalla data del 20 gennaio 2009'. Sebbene il decreto non sia stato modificato, le relative disposizioni devono intendersi allineate alla nuova previsione. Pertanto, anche i cittadini dell'Unione europea nati dopo il 1° gennaio 1969 che abbiano maturato i requisiti a partire dal 20 gennaio 2009 e, successivamente, siano stati assunti ovvero abbiano avviato un'attività di lavoro autonomo o d'impresa in Italia, possono accedere all'agevolazione, ferma restando la decorrenza dei benefici fiscali dal 28 gennaio 2011. In sostanza, può accedere al beneficio chi aveva i requisiti al 20 gennaio 2009 o chi li matura anche successivamente a tale data e comunque prima di essere assunto, fermo restando che il beneficio decorre dal 28 gennaio 2011".

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Inoltre, nel par. 1.6, l'Agenzia rileva: "I commi 1 e 2 dell'art. 1 del decreto condizionano la fruizione del beneficio al possesso di ulteriori requisiti comuni alle due categorie di soggetti beneficiari (studenti e lavoratori), costituiti dall'aver prima risieduto continuativamente per almeno 24 mesi in Italia e poi dall'aver risieduto o essere stati domiciliati al di fuori del proprio paese di origine e dall'Italia almeno negli ultimi due anni antecedenti il 20 gennaio 2009 ovvero, per effetto della modifica introdotta dal D.L. n. 216/2011, almeno negli ultimi due anni antecedenti la data del rientro".

Alla luce dei passaggi appena riportati, è evidente che i requisiti possono maturare anche successivamente al 20/01/2009, purché precedentemente all'assunzione.

Ora veniamo ai requisiti che si devono possedere (alla data del 20/01/2009 o anche successivamente) per poter fruire dell'agevolazione fiscale.

Secondo l'art. 2 della legge n. 238/2010, hanno diritto all'agevolazione:

a) i cittadini dell'Unione europea, nati dopo il 1° gennaio 1969, in possesso di un titolo di laurea, che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività;

b) i cittadini dell'Unione europea, nati dopo il 1° gennaio 1969, che hanno risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia e che, sebbene residenti nel loro Paese d'origine, hanno svolto continuativamente un'attività di studio fuori di tale Paese e dell'Italia negli ultimi ventiquattro mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream, i quali vengono assunti o avviano un'attività di impresa o di lavoro autonomo in Italia e trasferiscono il proprio domicilio, nonché la propria residenza, in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività.

Il comma 2 del predetto articolo, inoltre, rimanda l'individuazione delle categorie di soggetti sopra indicati ad un decreto del Ministero dell'economia e delle finanze tenendo conto delle specifiche esperienze e qualificazioni scientifiche e professionali e garantendo che non si determinino nuovi o maggiori oneri per la finanza pubblica. Detto decreto, rappresentato dal dm 3 giugno 2011, ha previsto che l'agevolazione fiscale si applichi a:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

1) cittadini dell'Ue nati dopo il 1° gennaio 1969 assunti o che avviano un'attività d'impresa o di lavoro autonomo in Italia trasferendovi il proprio domicilio, nonché la propria residenza entro 3 mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività;

2. che "a partire dalla data del 20 gennaio 2009" (detta dizione non è presente all'interno del d.m. 3/06/2011. E' riportata invece il vecchio riferimento temporale ossia "alla data del 20 gennaio 2009". Tuttavia sebbene tale ultimo riferimento non sia stato modificato espressamente, la stessa circolare ritiene il nuovo riferimento temporale debba intendersi "a partire dalla data del 20 gennaio 2009", così come previsto dall'art. 1, c. 2, della legge n. 238/2010.

Prima categoria (beneficiari che hanno svolto attività di lavoro all'estero)

a) Sono in possesso di un titolo di laurea;

b) hanno risieduto continuamente per almeno 24 mesi in Italia;

c) negli ultimi due anni o più, hanno risieduto fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia svolgendovi continuamente un'attività di lavoro dipendente di lavoro autonomo o d'impresa.

Seconda categoria (beneficiari che hanno svolto attività di studio all'estero)

a) Hanno risieduto continuamente per almeno 24 mesi in Italia;

b) negli ultimi due anni o più, hanno risieduto fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia conseguendovi un titolo di laurea o una specializzazione post lauream.

3. Il requisito dello svolgimento dell'attività di lavoro o di studio al di fuori del Paese di origine e dall'Italia.

Ai fini della fruizione dell'agevolazione, la norma prevede che i beneficiari dopo aver risieduto in Italia, devono aver risieduto o essere stati domiciliati al di fuori del proprio Paese di origine e dall'Italia per due anni o più, per svolgere attività di lavoro (comma 1) o di studio (comma 2).

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Per quanto concerne i soggetti che hanno prestato attività di lavoro all'estero, al fine di ritenere soddisfatto il requisito del domicilio all'estero per 2 anni, l'Agenzia delle Entrate precisa che si deve far riferimento al concetto di anno secondo il calendario comune, inteso come periodo decorrente da un qualsiasi giorno dell'anno e fino al giorno antecedente dell'anno successivo. Ad esempio un cittadino italiano che risieda all'estero per motivi di lavoro almeno a partire dal 20 gennaio 2007 integra alla data del 20 gennaio 2009 il biennio richiesto come periodo minimo dalla legge.

Inoltre, è necessario che il soggetto interessato sia:

- in possesso di un titolo di laurea ;
- abbia risieduto o sia stato domiciliato per almeno due anni fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia svolgendovi continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o d'impresa.

Per rientrare nella categoria dei beneficiari che hanno svolto attività di studio all'estero è necessario aver conseguito "un titolo di laurea o una specializzazione post lauream" fuori dal proprio Paese di origine e dall'Italia. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ritiene che "coloro che abbiano svolto attività di studio all'estero conseguendo la laurea o altro titolo accademico post lauream come, per esempio, nel caso di corsi di specializzazione post lauream aventi la durata di due anni accademici, soddisfino comunque il requisito in questione".

Inoltre l'Agenzia delle Entrate precisa che:

- sono esclusi dal beneficio i soggetti che essendo titolari di rapporti di lavoro a tempo indeterminato con pubbliche amministrazioni o con imprese di diritto italiano, svolgono all'estero, in forza di tale rapporto, la propria attività lavorativa;
- non è consentita l'agevolazione a coloro per i quali lo svolgimento di attività di lavoro all'estero derivi dal contratto di lavoro con un soggetto residente;
- l'agevolazione è consentita nei confronti dei soggetti che, pur titolari di rapporti di lavoro a tempo indeterminato, abbiano svolto all'estero attività di studio avvalendosi di aspettativa non retribuita;

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

- il beneficio fiscale non compete qualora un soggetto presti la propria attività all'estero alle dipendenze di un datore di lavoro straniero e, in forza di tale rapporto, "rientri" nel territorio dello Stato, continuando a lavorare per il medesimo datore di lavoro.

Altro aspetto da chiarire era quello relativo alla necessità dell'iscrizione all'Aire o ad altri eventuali registri nazionali (per i cittadini Ue) ai fini della dimostrazione della residenza fuori dal Paese d'origine o dall'Italia.

Sul predetto punto con l'OdG G/2212/1/6 la Commissione finanze al Senato aveva ottenuto dal Governo l'impegno a riconoscere la residenza all'estero tramite l'Aire per gli italiani ovvero altro registro nazionale per i restanti cittadini Ue.

Tuttavia nei decreti e provvedimenti attuativi dell'agevolazione in parola nulla era stato scritto in merito.

Con la circolare n. 14/2012, l'Agenzia delle Entrate afferma che "In linea di principio l'assunzione della residenza anagrafica e del domicilio in Italia nel limite temporale sopra indicato presuppone che il soggetto non avesse tali requisiti prima di rientrare in Italia.

Pertanto, nella normalità dei casi, l'iscrizione all'anagrafe della popolazione residente implica che il soggetto stesso provveda preliminarmente alla cancellazione dall'Aire, se cittadino italiano, ovvero al compimento di atti equivalenti, se cittadino di altro Stato dell'Unione europea, qualora previsti dalla propria legislazione nazionale. Tuttavia, tenuto conto della finalità della normativa in commento - valorizzare le esperienze maturate dai cittadini che hanno studiato o lavorato all'estero si ritiene che ciòche rileva ai fini dell'agevolazione in esame è che il soggetto interessato abbia effettivamente svolto attività di lavoro o di studio all'estero come specificato nel paragrafo successivo e sia in grado di dimostrare tale circostanza. In presenza di tale requisito sostanziale, l'iscrizione all'Aire corrispondente al periodo di attività all'estero non assume rilevanza e, pertanto, la condizione dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente si considera soddisfatta anche per coloro che, pur lavorando o studiando all'estero, non si sono mai iscritti all'Aire, sempreché il trasferimento del domicilio in Italia avvenga entro il termine dinanzi precisato".

In sostanza la mancata iscrizione all'Aire non costituisce ostacolo al riconoscimento dei benefici fiscali previsti per il rientro dei lavoratori in Italia.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

4. Il requisito del trasferimento in Italia della residenza anagrafica e del domicilio.

Al fine di poter beneficiare dell'agevolazione fiscale i lavoratori che rientrano in Italia devono trasferire la propria residenza e il proprio domicilio in Italia "entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività".

In sostanza il beneficiario dell'agevolazione deve risultare iscritto nelle liste anagrafiche dei soggetti residenti in Italia ovvero aver presentato domanda di iscrizione all'anagrafe della popolazione residente in Italia, nonché aver trasferito in Italia il proprio domicilio e, cioè, il centro principale dei propri affari e interessi.

Come indicato dall'Agenzia delle Entrate a titolo esemplificativo il soggetto assunto in Italia nel mese di novembre 2011 che trasferisce la residenza e il domicilio nel mese di gennaio 2012, e quindi entro i tre mesi previsti dalla legge e dal decreto, può fruire del beneficio per il 2011 indipendentemente dalla circostanza che possa considerarsi per il medesimo anno fiscalmente non residente in Italia ai sensi dell'articolo 2, comma 2, del Tuir, in base al quale "ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le persone che per la maggior parte del periodo di imposta sono iscritti nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile".

La circolare n. 14/E inoltre precisa che:

- per motivi di semplificazione, il requisito è soddisfatto se il rientro in Italia è avvenuto, al più, 3 mesi prima dell'inizio del rapporto di lavoro o dell'attività di impresa(cd. presunzione di funzionalità);

- A prescindere dal lasso temporale intercorrente tra rientro in Italia e successivo inizio dell'attività lavorativa o di impresa, il requisito è soddisfatto se il contribuente dimostra la funzionalità del rientro in Italia al successivo svolgimento del rapporto di lavoro o dell'attività di impresa.

5. Misura del beneficio fiscale.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

I redditi di lavoro dipendente, i redditi d'impresa e i redditi di lavoro autonomo percepiti dai soggetti beneficiari della predetta agevolazione concorrono alla formazione della base imponibile ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche in misura ridotta, secondo le seguenti percentuali:

a) 20%, per le lavoratrici;

b) 30%, per i lavoratori.

Come precisato dall'Agenzia delle Entrate i redditi agevolati sono comunque determinati secondo le ordinarie disposizioni del Tuir previste per ciascuna categoria:

- art. 51: se derivanti da rapporti di lavoro dipendente (ossia valutando la non concorrenza al reddito di quanto previsto dai comma 2 e ss. dell'art. 51 stesso e deducendo gli oneri deducibili ex lett. h), del comma 2, dell'art. 51 del Tuir che rimanda agli oneri deducibili ex art. 10 del Tuir riconosciuti dal datore di lavoro);
- art. 52: se derivanti da rapporti assimilati al lavoro dipendente;
- art. 54: se derivanti da attività di lavoro autonomo;
- art. 56: se derivanti dall'esercizio di attività di impresa.

I redditi così determinati concorrono alla formazione del reddito complessivo ex art. 8 del Tuir nella misura del 20% per le lavoratrici e del 30% per i lavoratori. Al riguardo, ci si chiede se non determini una irragionevole differenziazione l’aver stabilito percentuali di imponibilità distinte a seconda del sesso. Una norma analoga riguardava il cd. incentivo all’esodo. In tale fattispecie, il legislatore aveva previsto un’aliquota ridotta IRPEF, differenziandola tuttavia a seconda del sesso. In particolare, mentre le donne potevano usufruire dell’aliquota ridotta purché la loro età fosse 50 anni, gli uomini per poter fruire dello stesso beneficio dovevano attendere i 55 anni.

La Corte di Giustizia Europea, con la sentenza C-207/2004 (Vergani), pubblicata sulla GUUE del 3 settembre 2005, aveva dichiarato che questa norma era discriminatoria in sfavore degli uomini di età compresa tra i 50 ed i 55 anni. Da questa sentenza comunitaria traeva origine un vasto contenzioso tributario da parte degli uomini di età compresa tra i 50 ed i 55 anni, che ritenevano giustamente di avere diritto al rimborso del 50% dell'imposta trattenuta, per ripristinare l'uguaglianza di trattamento che

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

persegue la disciplina comunitaria.

6. Decorrenza del beneficio

Il beneficio decorre dalla data di assunzione e comunque per un periodo intercorrente dal 28 gennaio 2011 al 31 dicembre 2015 (secondo quanto previsto dal Dl n. 216/2011).

La circ. n. 14/E/2012 afferma pertanto che l'agevolazione fiscale dura per un massimo di 5 periodi di imposta e, precisamente, per quello in corso alla data di entrata in vigore della legge (2011) e per i quattro successivi (2012, 2013, 2014 e 2015).

Per ciò che riguarda i redditi di lavoro dipendente si ritiene si debba rispettare il principio di cassa allargato, ex art. 51, comma 1 Tuir. Ciò detto, potranno essere agevolati gli emolumenti (anche in natura) erogati dal 28.1.2011 al 12 gennaio 2016 (salvo proroghe).

7. Decadenza.

Per quanto concerne la decadenza, l'art. 7 della legge n. 238/2010 recita: "Il beneficiario degli incentivi fiscali di cui all'articolo 3, comma 1, decade dal diritto agli stessi se trasferisce nuovamente la propria residenza o il proprio domicilio fuori dell'Italia prima del decorso di cinque anni dalla data della prima fruizione del beneficio. In tal caso si provvede al recupero dei benefici già fruiti, con applicazione delle relative sanzioni e interessi".

I cinque anni di permanenza in Italia devono essere conteggiati dalla data di prima fruizione del beneficio fiscale.

Per i lavoratori dipendenti, la tassazione sul reddito segue il cd. principio di cassa allargata secondo quanto dispone l'art. 55 del TUIR: "Il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro. Si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono".

Ciò detto, per quanto riguarda i lavoratori dipendenti, il periodo di 5 anni di domicilio in Italia ai fini del mantenimento del beneficio deve essere computato dal giorno in cui il lavoratore ha ricevuto il primo emolumento a partire dal 28/01/2011. Si precisa che l'emolumento non necessariamente deve avere carattere monetario.

7 luglio 2012

Maria e Leonardo Leo

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D