

## IL BONUS PER IL RIENTRO DEI CERVELLI DALL'ESTERO AI TEST DELLE ENTRATE

di **Roberta De Marchi**

L'art.44 del D.L.n.78/2010, con modificazioni, in legge n. 122 del 30 luglio 2010, ha reintrodotto l'agevolazione per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero.

Analizziamo la norma, i precedenti, e le indicazioni di prassi a suo tempo fornite, unitamente ai chiarimenti espressi nella circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, che possono essere di ausilio nella lettura del nuovo dettato normativo.

### **La norma**

*La norma 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 dalla data di entrata in vigore del presente decreto ed entro i cinque anni solari successivi vengono a svolgere la loro attività in Italia, acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato".*

Detti emolumenti non concorrono alla formazione dell'IRAP.

Tali disposizioni trovano applicazione a decorrere dal 1° gennaio 2011, nel periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei due periodi d'imposta successivi, sempre che permanga la residenza fiscale in Italia.

### **L'estensione dei benefici**

La nuova norma, sostanzialmente, riproduce l'agevolazione prevista dall'art. 17 del D.L. n. 185/2008, convertito in legge n. 2 del 28 gennaio 2009, che prevedeva che *"I redditi di lavoro dipendente o autonomo dei docenti e dei ricercatori, che in possesso di titolo di studio universitario o equiparato, siano non occasionalmente residenti all'estero e abbiano svolto documentata attività di ricerca o docenza all'estero presso centri di ricerca pubblici o privati o università per almeno due anni continuativi che dalla data di entrata in vigore del presente decreto o in uno dei cinque anni solari successivi vengono a svolgere la loro attività in Italia, e che conseguentemente divengono fiscalmente residenti nel territorio dello Stato, sono imponibili solo per il 10 per cento, ai fini delle imposte dirette, e non*

[www.commercialistatelematico.com](http://www.commercialistatelematico.com)

E' vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro.

Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della Legge 633/1941 e pertanto perseguibile penalmente

*concorrono alla formazione del valore della produzione netta dell'imposta regionale sulle attività produttive. L'incentivo di cui al presente comma si applica nel periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei due periodi di imposta successivi sempre che permanga la residenza fiscale in Italia”.*

Precedentemente, l'art. 3, del D.L. n. 269 del 30 settembre 2003, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 326 del 24 novembre 2003, aveva introdotto una misura fiscale agevolativa volta a favorire il rientro in Italia dei *cervelli* emigrati all'estero, per porre rimedio alla cd. *fuga dei cervelli*.

La norma prevedeva l'imponibilità nella misura del 10% del loro ammontare dei redditi di lavoro dipendente o autonomo dei ricercatori – a determinate condizioni – ai fini delle imposte dirette, e la non concorrenza alla formazione del valore della produzione netta, ai fini Irap.

Il dettato normativo a suo tempo introdotto è stato oggetto di precise istruzioni da parte dell'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 22/E dell'8 giugno 2004, oggi richiamate dalla circolare n. 4/2011.

#### **Focus su circolare n. 22/2004**

*“La disposizione non si rivolge soltanto ai cittadini italiani emigrati che intendano far ritorno nel Paese di origine ma interessa in linea generale tutti i ricercatori residenti all'estero, sia italiani che stranieri i quali, per le loro particolari conoscenze scientifiche, possono favorire lo sviluppo della ricerca in Italia”.*

#### **La nuova disposizione**

La nuova disposizione estende l'agevolazione fino al 31 dicembre 2017.

Si applica, infatti, ai docenti o ricercatori che vengono a svolgere attività in Italia e assumono qui la residenza nel periodo compreso tra il 31 maggio 2010 e i cinque anni solari successivi (31 dicembre 2015) ed è, anche essa, applicabile nel periodo d'imposta in cui il ricercatore acquista la residenza e nei due periodi d'imposta successivi.

Si ricorda che il beneficio consiste, ai fini IRPEF, nella esclusione dal reddito di lavoro dipendente (o dal reddito assimilato a quello di lavoro dipendente) e di lavoro autonomo del novanta per cento dei compensi percepiti da detti soggetti in relazione all'attività di ricerca.

Ai fini IRAP detti compensi non concorrono alla formazione della base imponibile del ricercatore, se si tratta di un lavoratore autonomo, oppure del sostituto che eroga i compensi, nel caso questi si riferiscano a redditi di lavoro dipendente o assimilato.

Il ricercatore può prestare l'attività a favore di Università o altri centri di ricerca pubblici e privati, nonché di imprese o enti che, in ragione della peculiarità del settore economico in cui operano, dispongano di strutture organizzative finalizzate alla ricerca.

L'agevolazione trova applicazione nei confronti dei ricercatori o docenti che si trovano nelle seguenti condizioni:

- siano in possesso di un titolo di studio universitario o ad esso equiparato;
- non siano 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;
- acquistino e mantengano la residenza fiscale in Italia per tutto il periodo in cui usufruiscono dell'agevolazione.

<b>FOCUS SUI REQUISITI</b>
Possesso di titolo di studio universitario o equiparato
Essere stato stabilmente e non occasionalmente residente all'estero
Avere svolto documentata attività di ricerca all'estero presso università o centri di ricerca pubblici o privati, nonché presso <i>“imprese o enti che, in ragione della peculiarità del settore economico in cui operano, dispongano di strutture organizzative finalizzate alla ricerca”</i> , per almeno due anni continuativi dalla data di entrata in vigore del decreto.
Decidere di svolgere la propria attività lavorativa in Italia e, conseguentemente, rientrare in Italia e diventare fiscalmente residenti, a partire dalla data di entrata in vigore della norma od entro i cinque anni successivi.

In ordine al requisito della residenza fiscale nel territorio dello Stato, si richiamano le disposizioni contenute nell'art. 2 del Tuir.

**FOCUS SULLA RESIDENZA FISCALE**

Si considerano residenti le persone fisiche 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. Pertanto, l'agevolazione non spetta qualora l'attività sia resa in Italia per un periodo inferiore a 183 giorni nell'anno.

Le Entrate, nella circolare n. 22/2004, oggi richiamata nella circolare n.4/2011, esemplificano la norma: il caso di quel ricercatore che lavora in Italia ininterrottamente dal mese di ottobre 2004 al mese di febbraio 2008, dove quindi l'agevolazione potrà essere fruita per le annualità 2005, 2006 e 2007. L'oggetto dell'agevolazione consiste nella imponibilità dei redditi di lavoro dipendente o autonomo dei ricercatori in possesso dei requisiti sopra indicati nella misura ridotta del 10% del loro ammontare, ai fini delle imposte sui redditi (mentre *“per il resto si applicano gli ordinari criteri di tassazione Irpef, scomputando dal reddito complessivo gli oneri deducibili di cui all'art.10 e la deduzione per assicurare la progressività dell'imposta di cui all'art.11 del Tuir”*), e nella esclusione di tali redditi dalla formazione della base imponibile Irap.

**FOCUS SULL'OGGETTO DELLA NORMA****10%**

Sia i redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo, di cui agli artt.49 e 53 del Tuir, che i redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente di cui all'art.50 del medesimo Testo unico, *“atteso che per questa categoria reddituale operano le stesse regole di determinazione previste per i redditi di lavoro dipendente”*, rientrano nell'ambito applicativo della norma agevolativa.

Si ricorda che la circolare n. 22/2004 ha precisato *“le agevolazioni in esame si rendono applicabili ai redditi di collaborazione coordinata e continuativa di cui alla lettera c-bis) del richiamato art. 50, che abbiano ad oggetto lo svolgimento dell'attività di ricerca”*.

### **FOCUS SULLA DETERMINAZIONE DEI REDDITI**

I redditi agevolati devono essere determinati secondo le disposizioni dell'art.52 se derivanti da rapporti aventi ad oggetto prestazioni di lavoro dipendente, dell'art.54 se derivanti dall'esercizio di attività professionali, dell'art.52 se derivanti da attività che producono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente.

Gli eventuali altri redditi, diversi dai redditi derivanti da rapporti aventi ad oggetto attività di ricerca, non godono dell'agevolazione in questione.

L'agevolazione investe anche l'IRAP.

### **FOCUS SULL'IRAP**

Ai fini Irap l'agevolazione, che consiste nella non concorrenza dei suddetti redditi al valore della produzione, spetta direttamente ai ricercatori stessi qualora essi svolgano l'attività in qualità di liberi professionisti, mentre per i redditi di lavoro dipendente e assimilati – per i quali l'Irap non è dovuta dal percettore -, il beneficio spetta ai sostituti d'imposta che erogano i relativi compensi per l'attività di ricerca.

5 marzo 2011  
Roberta De Marchi