

RISOLUZIONE N. 146 /E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 29 /11 /2017

OGGETTO: *Interpello art. 11, legge 27 luglio 2000, n.212*

Inapplicabilità degli incentivi previsti per il rientro dall'estero di docenti e ricercatori ex art. 44, decreto legge 31 maggio 2010, n. 78 alle attività assistenziali prestate presso le aziende ospedaliero - universitarie

Con l'interpello specificato in oggetto è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Università Alfa chiede chiarimenti in merito alla applicazione della disciplina agevolativa prevista dall'art. 44, del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, in quanto il prof. Tizio, professore ordinario di cardiologia dal 1° settembre 2016, ha chiesto di poter usufruire dal 1° gennaio 2017 dell'agevolazione fiscale disciplinata dalla richiamata norma, documentando altresì la attività di docenza e ricerca svolta nel Regno Unito.

L'ente interpellante ritiene che il docente presenta sicuramente i requisiti per godere della richiesta agevolazione in relazione alla retribuzione di professore ordinario che l'Università gli corrisponde.

Come molti altri professori universitari delle discipline mediche, il suddetto docente svolge anche attività assistenziale presso l'Azienda Ospedaliero -

Universitaria Alfa secondo le disposizioni del decreto legislativo 21 dicembre 1999, n. 517, che disciplina i rapporti fra Servizio sanitario nazionale ed università.

L'Università precisa che ai sensi dell'art. 5, comma 2, del citato d.lgs n. 517 del 1999, detta attività assistenziale non è separata da quella di docente e ricercatore universitario, ma deve con questa integrarsi. Il successivo comma 7 richiede di optare, in via esclusiva, o per l'esercizio dell'attività assistenziale intramuraria (scelta operata dal suddetto professore) o per l'esercizio di attività libero professionale extramuraria. Occorre precisare che per lo svolgimento di detta attività assistenziale, l'art. 6, del d.lgs n. 517 del 1999, prevede una retribuzione aggiuntiva in relazione alle responsabilità proprie dell'incarico assunto dal docente universitario nonché ai risultati ottenuti.

L'Università, dato il quadro retributivo del menzionato docente come appena delineato, precisa che sorgono dubbi circa la possibilità di estendere l'agevolazione prevista dall'art. 44, del DL n. 78 del 2010, sia al trattamento aggiuntivo previsto per l'attività assistenziale dall'art. 6, del d.lgs n. 517 del 1999, sia ai compensi per l'attività intramuraria esclusiva svolta ai sensi dell'art. 5, comma 7, dello stesso decreto. L'incertezza riguarda, in particolare, la possibilità di considerare entrambe le suddette attività assistenziali come una delle specifiche modalità di svolgimento e attuazione della complessiva attività didattica e di ricerca, cui l'agevolazione deve riferirsi secondo la corrente interpretazione dell'Agenzia delle Entrate (cfr. Circolare n. 22/E dell'8 giugno 2004).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'ente interpellante ritiene che tali attività assistenziali ancorché remunerate separatamente rispetto all'attività didattica e di ricerca dei professori universitari di discipline mediche devono essere considerate come specifiche modalità di svolgimento della stessa.

Per quanto riguarda, in particolare, l'attività intramuraria essa è organizzata dall'Azienda Ospedaliero - Universitaria all'interno della propria sede ed è disciplinata con apposito regolamento interno. Le prestazioni effettuate dal personale medico in regime esclusivo vengono fatturate a nome dell'Azienda e, successivamente, una quota del compenso viene corrisposta direttamente dal proprio datore di lavoro (nella fattispecie l'Università) come redditi assimilati al lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 50, comma 1, lett. e), del TUIR. Quindi, l'indennità erogata per l'attività assistenziale a docenti di materie cliniche va considerata parte integrante del trattamento economico complessivamente dovuto.

Per quanto sopra, l'Università istante ritiene che l'agevolazione prevista dall'art. 44 del DL 31 maggio 2010, n. 78, possa essere applicata sia al trattamento aggiuntivo previsto dall'art. 6 del d.lgs n. 517 del 1999 per l'attività assistenziale sia ai compensi per l'attività intramuraria esclusiva, di cui all'art. 5, comma 7, dello stesso decreto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'art. 44 del decreto legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, e modificato sia dall'art. 1, comma 14, lettera a), della legge 23 dicembre 2014, n. 190, che dall'art. 1, comma 149, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, dispone al comma 1 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 (di docenza o di ricerca)*

in Italia, acquisendo conseguentemente la residenza fiscale nel territorio dello Stato".

Il comma 2 dello stesso art. 44 prevede, altresì, che *"gli emolumenti di cui al comma 1 non concorrono alla formazione del valore della produzione netta dell'imposta regionale sulle attività produttive"*.

L'agevolazione trova applicazione, ai sensi del successivo comma 3, *"nel periodo d'imposta in cui il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei tre periodi d'imposta successivi"*, a condizione che il soggetto mantenga la residenza fiscale in Italia.

La circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, Parte II, Capitolo 1, chiarisce che, grazie alle richiamate modifiche apportate dalla Legge di bilancio 2017, l'agevolazione per docenti e ricercatori è resa permanente e, per quanto riguarda i profili applicativi del richiamato art. 44, rinvia ai chiarimenti forniti con circolare n. 4/E del 15 febbraio 2011, in merito alla analoga agevolazione disposta dall'art. 3 del decreto-legge 30 settembre 2003, n. 269, per favorire il rientro in Italia dei ricercatori residenti all'estero, e con circolare n. 22/E del 8 giugno 2004, precisando che i chiarimenti forniti dalla precedente prassi devono ritenersi integrati dalle nuove indicazioni che tengono conto del complessivo quadro delle misure agevolative vigenti.

In particolare si ritiene utile ricordare che, per quanto concerne l'applicazione del beneficio a docenti e ricercatori che hanno acquisito la residenza fiscale in Italia, la circolare n. 17/E del 2017 ha chiarito che occorre fare riferimento alle disposizioni contenute nell'art. 2 del TUIR, che disciplina il concetto di residenza valido ai fini reddituali. Il citato art. 2, al comma 2, considera residenti in Italia 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 la residenza o il domicilio ai sensi dell'art. 43 c.c., il quale definisce la residenza come il luogo di dimora abituale e il domicilio come la sede principale dei propri affari e interessi.

Tali condizioni sono tra loro alternative, per cui la sussistenza anche di una sola di esse è sufficiente a qualificare, ai fini fiscali, un soggetto residente in Italia.

In considerazione della rilevanza del solo dato dell'iscrizione nell'anagrafe della popolazione residente, pertanto, il soggetto trasferito all'estero che non si è mai cancellato da tale registro non può essere ammesso all'agevolazione in esame, così come non può essere ammesso ad altre agevolazioni aventi analoga finalità attrattiva di lavoratori dall'estero. Fa eccezione il regime della legge n. 238 del 2010, in via di esaurimento in quanto applicabile ai soli lavoratori rientrati entro il 31 dicembre 2015.

Si osserva che non possono trovare applicazione le precisazioni fornite con la circolare n. 14 del 2012, con la quale sono stati forniti chiarimenti interpretativi in relazione al regime di favore disciplinato dalla legge n. 238 del 2010. Tale legge, a differenza dell'art. 44 del DL n. 78 del 2010, non rinvia espressamente al concetto di residenza valido ai fini reddituali (cioè alla residenza fiscale ex art. 2 del TUIR), e, pertanto, con la circolare n. 14 del 2012 è stato precisato che la mancata iscrizione all'anagrafe della popolazione residente all'estero (AIRE) non determina l'esclusione dal beneficio previsto per i lavoratori rientrati in Italia.

Diversamente, identica interpretazione non può essere ammessa per coloro che chiedono di beneficiare dell'agevolazione prevista all'art. 44 del DL n. 78 del 2010, in quanto tale norma fa espresso riferimento all'acquisizione della residenza fiscale; pertanto, è sufficiente che il soggetto integri una sola delle condizioni previste dall'art. 2 del TUIR per essere considerato residente nel territorio dello Stato.

Ciò posto, si evidenzia che il quesito posto dall'Università Alfa verte sostanzialmente sulla riconducibilità all'attività di docenza e ricerca dei redditi prodotti dal docente universitario nello svolgimento dell'attività assistenziale prestata, anche in regime libero professionale, nel quadro della convenzione tra la

stessa Università e l'Azienda Ospedaliero - Universitaria Alfa al fine di beneficiare, anche per essi, del regime agevolativo previsto dall'art. 44 del DL n. 78 del 2010.

Con riferimento all'attività assistenziale e alle correlazioni con l'attività di docenza e ricerca, si sottolinea che l'art. 5 del d.lgs. 21 dicembre 1999, n. 517, evidenzia che le aziende ospedaliero - universitarie richiedono all' università di individuare il docente o ricercatore in materie cliniche con il quale stipulano un contratto per lo svolgimento delle prestazioni di cui necessitano.

Inoltre, dall'esame del contratto di conferimento dell'incarico al prof. Tizio (allegato all'istanza di interpello) emerge che l'incarico attribuito consta nell'assunzione della responsabilità della direzione e nell'organizzazione della struttura attribuita. Lo svolgimento dell'incarico di responsabilità implica la "messa a punto dei percorsi assistenziali" e la partecipazione proattiva ai processi tesi "a definire i protocolli tecnico-scientifici e le linee guida", a cui si aggiungono le funzioni organizzative di coordinamento dell'equipe, rispetto degli obiettivi qualitativi e quantitativi concordati con il direttore di struttura, rilevamento del fabbisogno formativo dei professionisti e individuazione di programmi di aggiornamento e perfezionamento e di progetti di ricerca, nonché la cura delle problematiche medico-legali di pertinenza, il rispetto della normativa che regola il rapporto di lavoro del personale, degli obblighi di trasparenza e di lotta alla corruzione, la verifica del rispetto di tutte le condizioni di protezione, prevenzione e sicurezza, sia per gli utenti sia per i dipendenti.

Si osserva, inoltre, che l'art. 6 del citato d.lgs. n. 517 del 1999 prevede che i professori e ricercatori universitari che svolgono attività assistenziale presso le aziende ospedaliero -universitarie percepiscono, "oltre" ai compensi legati alle particolari condizioni di lavoro, "oltre" al trattamento economico erogato dall'università, un "trattamento aggiuntivo" graduato in relazione sia alle responsabilità connesse ai diversi tipi di incarico sia ai risultati ottenuti nell'attività assistenziale e gestionale, valutati secondo parametri di efficacia, appropriatezza ed

efficienza, nonché all'efficacia nella realizzazione della integrazione tra attività assistenziale, didattica e di ricerca. Per questo motivo, sia la richiamata normativa di riferimento che il citato contratto considerano le dette attività distinte, ancorché integrate e inscindibili.

Si ritiene, dunque, che i trattamenti economici oggetto del presente interpello, previsti per lo svolgimento dell'attività assistenziale presso le aziende ospedaliere - universitarie, non possono essere considerati alla stregua di "redditi derivanti da rapporti aventi ad oggetto attività di docenza e ricerca".

Si fa, tuttavia, presente che nell'ipotesi in cui un soggetto con esperienza di docenza o ricerca all'estero rientri in Italia per svolgere un'attività di lavoro dipendente o autonomo può fare ricorso al regime speciale per lavoratori impatriati di cui dall'art. 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (cfr. circolare n. 17/E, Parte II, paragrafo 1.3). In tal caso l'agevolazione si applicherebbe a tutti i redditi percepiti dal Professore.

Per quanto qui interessa, si osserva che il regime speciale trova applicazione con riferimento ai redditi di lavoro dipendente (art. 49 del TUIR) ed assimilati (art. 50 del TUIR) e di lavoro autonomo (art. 53 del TUIR) prodotti nel territorio dello Stato, i quali concorrono alla formazione del reddito complessivo ai fini Irpef nella misura del 50 per cento.

Per i requisiti e le modalità di accesso al regime di favore strutturale previsto dal detto art. 16 si rinvia alle precisazioni contenute nella Parte II, Capitolo 3, della più volte citata circolare n. 17/E del 2017. Si sottolinea che anche il nuovo regime speciale per lavoratori impatriati richiede, fra gli altri requisiti, l'acquisizione della residenza fiscale ai sensi dell'art. 2 del TUIR, per cui si rimanda a quanto sopra specificato con riferimento all'agevolazione di cui all'art. 44 del DL n. 78 del 2010, nonché alla Parte I della circolare n. 17/E del 2017.

La durata dell'agevolazione prevista dall'art. 16 del d.lgs. n. 147 del 2015 è di cinque periodi d'imposta, con inizio da quello in cui il soggetto trasferisce la

residenza fiscale in Italia, che deve essere mantenuta per un minimo di due anni, pena la decadenza dal beneficio sin dall'inizio con applicazione di sanzioni ed interessi (cfr. art. 3, del DM 26 maggio 2016).

I documenti di prassi citati sono consultabili nella banca dati Documentazione Economica e Finanziaria accessibile sia dal sito www.agenziaentrate.gov.it sia dal sito www.finanze.gov.it

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

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)