

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

26

26 giugno 2017

Misure attrattive per i talenti che optano per l'**italian labour market**: i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

Super e iper-ammortamento sotto la lente di Assonime

Valori correnti e valori fiscalmente riconosciuti delle differenze inventariali nell'**affitto di azienda**

Accertamento sui **professionisti** che si avvalgono di **società di servizi**

Sanzioni per le operazioni soggette al **reverse charge**

Decreto antiriciclaggio: nuova disciplina dell'**adeguata verifica della clientela**

Violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale e **Voluntary bis**

Atti tributari ammessi all'apposizione della **firma a stampa** in sostituzione di quella autografa

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale **il fisco** a soli 13,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP



edicola professionale

 Wolters Kluwer

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI

ISSN 1124-9307



Cod. 218101

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

Smetti di guardarti intorno.



No Risk Visure

L'unico portale
italiano di business
information
per sapere tutto
e subito.

- **NoRisk Visure** offre a commercialisti, avvocati e aziende informazioni ufficiali e sicure su soggetti italiani e internazionali.

- **Un unico accesso** per visure camerali e immobiliari, protesti, falliti e pregiudizievoli di conservatoria, bilanci, dossier, rintraccio e investigativi, rapporti informativi italiani e esteri.

- **L'unico portale** con una grafica che si adatta a Pc, tablet e smartphone.

- **NoRisk Visure** è garantito dall'affidabilità di Wolters Kluwer e dei migliori provider di business information.

POWERED BY



Scopri di più su
www.noriskvisure.it

 Wolters Kluwer

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Dario Deotto

Commercialista in Monfalcone (GO)

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Rossella Orlandi

Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it



il fisco

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2017, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2017 al 31.12.2017 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164

(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax 06.20.381.253

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Strada 1 Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcanton, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l., Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1 - Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori, Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Approfondimento

IRPEF

Le misure attrattive per i talenti che optano per l'italian labour market: i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate di Annamaria Calò	2507
---	-------------

Redditi di impresa

Super e iper-ammortamento sotto la lente di Assonime di Matteo Balzanelli e Giovanni Valcarengi	2517
---	-------------

Valori correnti e valori fiscalmente riconosciuti delle differenze inventariali nell'affitto di azienda di Pier Roberto Sorignani e Alberto Rocchi	2523
--	-------------

Redditi di lavoro autonomo

Accertamento sui professionisti che si avvalgono di società di servizi di Andrea Di Gialluca e Maria Adele Morelli	2529
--	-------------

IVA

Le sanzioni per le operazioni soggette al reverse charge di Giampaolo Giuliani e Mario Spera	2535
--	-------------

Antiriciclaggio

La nuova disciplina dell'adeguata verifica della clientela di Saverio Capolupo	2543
--	-------------

Voluntary disclosure

Violazione degli obblighi di monitoraggio fiscale: riflessioni a margine della Voluntary bis di Marco Allena	2552
--	-------------

Processo tributario

Apposizione della firma a stampa in sostituzione di quella autografa: quali gli atti tributari ammessi? di Andrea Taglioni e Paolo Speciale	2561
---	-------------

Giurisprudenza

Corte di Giustizia UE

Dogane - Determinazione del valore in dogana - Nozione di "spese di trasporto" - Ammon-tare fatturato dallo spedizioniere per tali servizi - Rilevanza (CORTE DI GIUSTIZIA UE, Decima Sezione, Pres. Berger, Rel. Borg Barthet - Sent. causa C-59/16 dell'11 maggio 2017) con commento di Bruno Ferroni	2567
---	-------------

Corte di Cassazione

Accertamento - Accertamenti bancari - Prelevamenti e versamenti - Presunzione di imponi-bilità - Sussistenza - Prova contraria a carico del contribuente - Ammissibilità - Specificità ed analiticità della prova - Necessità - Contabilità semplificata - Irrilevanza (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Conti - Ord. n. 11102, dell'8 febbraio 2017, dep. il 5 maggio 2017) con commento di Alessandro Borgoglio	2572
---	-------------

Imposte sui redditi - Redditi di impresa - Componenti del reddito d'impresa - Costi di usu-frutto di azioni - Indeducibilità - Commissioni per operazioni di *stock lending* - Indeducibilità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bielli, Est. Fuochi Tinarelli - Sent. n. 11872 dell'8 marzo 2017, dep. il 12 maggio 2017) con commento di Fabio Gallio

2575

Imposta di registro - Determinazione della base imponibile - Trasferimento immobiliare in procedure esecutive e/o aste pubbliche - Metodo del "prezzo valore" - Applicabilità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Cerbo, Est. Mancuso - Sent. n. 13033 del 18 novembre 2016, dep. il 24 maggio 2017) con commento di Stefano Baruzzi

2581

Reati tributari - Omesso versamento IVA - Individuazione soggetto responsabile - Amministratore cessato dalla carica prima della scadenza del termine per il pagamento - Responsabilità - Sussistenza

(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Amoresano, Est. Renoldi - Sent. n. 26930 del 7 febbraio 2017, dep. il 30 maggio 2017) con commento di Ciro Santoriello

2584

Riscossione - Espropriazione forzata - Atto di pignoramento non preceduto da notifica della cartella di pagamento - Opposizione - Giurisdizione tributaria - Sussistenza

(CASSAZIONE, Sez. Unite civ., Pres. Rordorf, Est. Bielli - Sent. n. 13913 del 21 marzo 2017, dep. il 5 giugno 2017) con commento di Antonino Russo

2587

Commissioni tributarie

IVA - Credito annuale - Compensazione "orizzontale" - Utilizzo prima della presentazione della dichiarazione - Violazione meramente formale - Sanzione del 30% - Inapplicabilità

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Reggio Emilia, Sez. II, Pres. ed Est. Montanari - Sent. n. 140 del 4 aprile 2017, dep. il 17 maggio 2017) con commento di Marco Peirolo

2592

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio

2595

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Giustizia UE

causa C-59/16 dell'11.05.2017 (Decima Sezione)

2567

Corte di Cassazione

n. 11102 dell'8.02.2017, dep. il 5.05.2017 (Sez. VI civ.-T) (Ord.)

2572

n. 11872 dell'8.03.2017, dep. il 12.5.2017 (Sez. trib.)

2575

n. 13033 del 18.11.2016, dep. il 24.05.2017 (Sez. trib.)

2581

n. 26930 del 7.02.2017, dep. il 30.05.2017 (Sez. III pen.)

2584

n. 13913 del 21.03.2017, dep. il 5.06.2017 (SS.UU. civ.)

2587

Commissioni tributarie

Reggio Emilia, n. 140 del 4.04.2017, dep. il 17.05.2017 (Sez. II)

2592

Circolare n. 17/E del 23 maggio 2017

Le misure attrattive per i talenti che optano per l'*italian labour market*: i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate

di Annamaria Calò (*)

L'Agenzia delle entrate, con la circolare n. 17/E/2017, fornisce utili chiarimenti sui regimi agevolativi esistenti nel sistema fiscale italiano destinati alle persone fisiche che decidono di trasferire la propria residenza in Italia per svolgervi un lavoro. Attualmente sono vigenti in Italia tre tipologie di agevolazioni finalizzate ad attrarre talenti e risorse umane qualificate, che presentano differenti requisiti e caratteristiche: per i redditi prodotti in Italia da docenti e ricercatori, per i lavoratori contro-esodati e per i lavoratori impatriati. Si mettono in evidenza le principali scelte interpretative adottate dall'Amministrazione finanziaria che, mettendo a fuoco i presupposti comuni, le differenze tra i vari regimi, il divieto di cumulo solo in relazione all'uso contestuale, si rivelano di particolare importanza per le scelte dei contribuenti.

1. Premessa

Il legislatore italiano, nel corso degli ultimi anni, ha introdotto nel nostro ordinamento alcune disposizioni dirette ad attrarre dall'estero, mediante il ricorso alla leva fiscale, lavoratori altamente qualificati e, più in generale, soggetti che abbiano maturato esperienze di studio o di lavoro al di fuori dei confini nazionali, al fine di favorire lo sviluppo economico, scientifico e culturale del nostro Paese.

Dal punto di vista comparatistico, l'idea dell'impiego della leva fiscale non è una novità in Europa, infatti, molti Paesi dell'Unione Europea - quali Francia, Spagna, Portogallo, Belgio - hanno, già da tempo, introdotto analoghe agevolazioni (1). Vanno, pertanto, sicuramente accolte

con positività tutte le iniziative finalizzate a rilanciare una economia domestica sostenibile e innovativa che possa competere con gli altri Paesi.

Attualmente sono vigenti, in Italia, **tre tipologie di agevolazioni** finalizzate ad attrarre talenti e risorse umane qualificate, come risposta all'opposta tendenza della "fuga dei cervelli all'estero". Si tratta, in particolare, dei regimi agevolativi previsti per **docenti e ricercatori** (2), lavoratori **contro-esodati** (3) e lavoratori **impatriati** (4), tutti destinati alle persone fisiche che trasferiscono la residenza nel territorio dello Stato per svolgervi un'attività di lavoro.

L'Agenzia delle entrate, nella Parte II (5) della circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, offre una

(*) Funzionario tributario in servizio presso la Direzione Centrale Normativa - Agenzia delle entrate.

L'articolo è svolto a titolo personale e non riflette necessariamente la posizione dell'Amministrazione di appartenenza.

(1) Si veda in proposito E. della Valle - M. Strafile, "La nuova imposta sostitutiva sui redditi di fonte estera", in *il fisco*, n. 45/2016, pag. 4346.

(2) Art. 44 del D.L. 31 maggio 2010, n. 78.

(3) Legge 30 dicembre 2010, n. 238.

(4) Art. 16 del D.Lgs. 14 settembre 2015, n. 147.

(5) Per una disamina delle Parti I, III e IV della circolare n. 17/E del 23 maggio 2017, si veda V. Ariemme - S. Massai, "Imposta sostitutiva sui soggetti che trasferiscono la residenza in Italia: presupposti, opzioni ed effetti", in *il fisco*, n. 25/2017, pag. 2415.

panoramica completa dei regimi sopracitati, ricostruendone dettagliatamente la disciplina sotto il profilo dei requisiti soggettivi e oggettivi, misura delle agevolazioni e modalità di fruizione, coordinando il nuovo documento di prassi con i documenti precedenti anche alla luce delle modifiche normative intercorse nel tempo.

2. Agevolazioni per docenti e ricercatori

L'agevolazione si occupa di garantire benefici dal punto di vista fiscale a soggetti **italiani e stranieri** che abbiano svolto una comprovata attività di **ricerca o docenza all'estero** e decidano di trasferire la residenza fiscale (6) in Italia (7).

L'art. 44 del D.L. n. 78/2010 costituisce una estensione temporale dell'agevolazione originariamente introdotta dall'art. 3 del D.L. n. 269/2003 (8) e successivamente riproposta dall'art. 17, comma 1, del D.L. n. 185/2008 (9). La norma è stata oggetto di diverse modifiche (10) nel corso degli anni, l'ultima, in ordine di tempo, è rappresentata dalla Legge di bilancio 2017 (11), la quale ha reso **strutturale** il regime premiale in commento, eliminando il termine ultimo utile previsto per rientrare in Italia. Si ricorda, infatti, che, prima della suddetta modifica, l'accesso al beneficio era consentito a docenti e ricercatori che trasferivano la residenza fiscale in Italia nel periodo compreso tra la data di entrata in vigore della norma (31 maggio 2010) e i sette anni solari successivi. Attualmente, invece, non essendo più prevista una data entro la quale trasferire la residenza in Italia, i docenti e i ricercatori possono decidere di venire a svolgere la loro attività nel nostro Paese in qualunque momento, fermo restando il periodo

di fruizione del beneficio, limitato complessivamente a **quattro periodi di imposta**.

L'agevolazione consiste in una parziale tassazione dei **redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo prodotti in Italia** per lo svolgimento dell'attività di docenza e ricerca, i quali concorrono alla formazione del reddito complessivo nella misura del **10%**. Inoltre, i predetti redditi, non concorrono alla formazione del valore della produzione netta ai fini IRAP.

La particolarità di questa agevolazione è che non interessa solo il lavoratore che si trasferisce in Italia ma, per la categoria dei redditi di lavoro dipendente, anche l'impresa che assume. Infatti, l'**agevolazione ai fini IRAP**, non dovuta dal lavoratore dipendente, spetta ai sostituti di imposta che erogano gli emolumenti per l'attività di docenza e ricerca (12), a differenza dei docenti e ricercatori percettori di reddito di lavoro autonomo che ne usufruiscono direttamente.

Il beneficio si applica a decorrere dal periodo di imposta in cui il docente o il ricercatore diviene fiscalmente residente nel territorio dello Stato e nei tre periodi di imposta successivi, a condizione che permanga la residenza fiscale in Italia. La norma, a differenza dei regimi di favore esaminati di seguito, non prevede un periodo minimo di permanenza in Italia e, quindi, non contempla cause di decadenza dal beneficio. Pertanto, il docente o il ricercatore, nel quadriennio di vigenza del regime, cessa di fruire dell'agevolazione non appena trasferisce la propria residenza all'estero senza alcuna conseguenza sanzionatoria.

Per accedere al beneficio i docenti e i ricercatori devono avere specifici requisiti, quali:

- acquisire la residenza fiscale nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 del T.U.I.R.;

(6) Sul requisito della residenza fiscale si rinvia alla Parte I della circolare n. 17/E del 23 maggio 2017.

(7) Cfr. V. Giglio Moro, "Rientro dei ricercatori e dei lavoratori dall'estero", in *Fiscalità & Commercio internazionale*, n. 12/2015, pag. 17.

(8) L'agevolazione, in origine, era riservata ai soli ricercatori che venivano a svolgere la loro attività in Italia. L'art. 3 del D.L. 30 settembre 2003, n. 269, così dispone "I redditi di lavoro dipendente o autonomo 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 all'estero presso università o centri di ricerca pubblici o privati per almeno due anni continuativi che alla 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 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 di 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".

(9) Con l'art. 17, comma 1, del D.L. 29 novembre 2008, n. 185 l'agevolazione è stata estesa ai docenti.

(10) L'agevolazione è stata modificata anche dall'art. 1, comma 14, Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015), la quale ha ampliato l'arco temporale per consentire l'ingresso in Italia dei docenti e ricercatori da cinque a sette anni solari successivi e ha esteso il periodo di fruizione dell'agevolazione da tre a quattro anni.

(11) Art. 1, comma 149, Legge 11 dicembre 2016, n. 232.

(12) In tal senso si esprime la relazione di accompagnamento al D.L. n. 269/2003.

- essere in possesso di un titolo di studio universitario o equiparato;
- essere stati non occasionalmente residenti all'estero;
- aver svolto all'estero documentata attività di ricerca o docenza per almeno due anni continuativi presso centri di ricerca pubblici o privati o università;
- svolgere attività di docenza e ricerca in Italia.

Sebbene, come abbiamo avuto modo di ricordare, si tratti di un regime premiale esistente da diversi anni, l'Amministrazione finanziaria nei precedenti documenti di prassi (13), si era limitata a fornire indicazioni sugli aspetti generali del regime, distintamente ed analiticamente analizzati, invece, nella circolare in commento.

Per quanto riguarda i **titoli di studio conseguiti all'estero**, considerato che gli stessi non sono automaticamente riconosciuti in Italia, nella circolare viene precisato che il soggetto interessato deve chiederne il riconoscimento alle competenti rappresentanze diplomatiche italiane all'estero, le quali emettono la "dichiarazione di valore" diretta ad attestarne la validità.

In relazione al requisito della **permanenza all'estero**, la norma non dice espressamente quanto tempo il docente o il ricercatore debba risiedervi ma si limita a prevedere che la permanenza debba essere **non occasionale**. A tal fine, l'Agenzia delle entrate individua nei due anni di attività che il docente o ricercatore deve maturare all'estero, l'arco di tempo minimo ed ininterrotto necessario ad integrare il presupposto della stabile e non occasionale residenza fuori dai confini dello Stato. I due anni devono essere calcolati secondo il calendario comune e non intesi come periodi di imposta, fatta eccezione per l'attività di docenza, per la quale il periodo di due anni si ritiene compiuto se l'attività viene svolta per due anni accademici continuativi.

Dopo aver inquadrato le attività di docenza (14) e ricerca (15), la circolare fornisce una importante precisazione sui **datori di lavoro** e sui sog-

getti **committenti dei docenti e ricercatori**, evidenziando la differenza tra le attività che il docente e ricercatore può svolgere all'estero rispetto a quelle che, invece, può svolgere in Italia. Si osserva, infatti, che la norma indica espressamente l'attività - rilevante per l'agevolazione - che il docente o ricercatore deve svolgere all'estero, "limitandola" alle attività di docenza e ricerca svolte presso università o centri di ricerca pubblici o privati. Al contrario, per quanto riguarda l'attività da svolgere in Italia, la norma non fa alcuna precisazione e, nel silenzio della disposizione normativa, l'Agenzia delle entrate "amplia" la categoria delle attività ammesse, ritenendo agevolabili, non solo le attività di ricerca svolte presso università o centri di ricerca pubblici o privati, ma anche le attività di ricerca svolte presso imprese o enti che, in ragione della peculiarità del settore economico in cui operano, dispongono di strutture organizzative finalizzate alla ricerca (16). Per quanto riguarda, invece, l'attività di docenza, l'Agenzia ha incluso nel perimetro delle attività agevolabili tutte quelle finalizzate all'insegnamento e alla formazione svolte presso università, scuole, uffici o aziende, pubblici o privati.

Tale apertura, a parere di chi scrive, non può non essere accolta con favore, considerato che potrebbe ampliare l'offerta lavorativa per i docenti e ricercatori che vogliono far ingresso nel nostro Paese.

3. Agevolazioni per lavoratori contro-esodati

Tale agevolazione è stata introdotta a fine 2010, battezzata dalla stampa specialistica "norma per il rientro dei cervelli" proprio perché aveva il fine di contribuire alla crescita e alla ripresa del Paese incentivando il ritorno in Italia di **lavoratori e studenti** emigrati all'estero e, per questo, definiti "contro-esodati" nella circolare n. 17/E/2017. Nonostante l'esistenza di uno spe-

(13) Circolari n. 4/E del 15 febbraio 2011 e n. 22/E del 8 giugno 2004.

(14) Nella circolare n. 17/E/2017 l'attività di docenza viene individuata nell'attività di insegnamento svolta presso istituzioni universitarie, pubbliche e private.

(15) Nella circolare n. 17/E/2017 l'attività di ricerca viene individuata nell'attività destinata alla ricerca di base, alla ricerca industriale, di sviluppo sperimentale e a studi di fattibilità, svolta presso un organismo di ricerca. Si considerano "organismi di ricerca" le entità, quali le università, gli istituti di ricerca, le agenzie incaricate del trasferimento di tecnologia, gli intermediari dell'innovazione, le entità collaborative reali o virtuali orientate alla ricerca, indipendentemente dal loro *status*

giuridico - costituito secondo il diritto privato o pubblico - e dalla fonte di finanziamento, la cui finalità principale consiste nello svolgere in maniera indipendente attività di ricerca. Possono, inoltre, essere considerate centri di ricerca le entità che svolgono anche attività economiche purché tali attività siano contabilmente distinte da quelle di ricerca. (Cfr. Reg. UE 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014 che dichiara alcune categorie di aiuti compatibili con il mercato interno in applicazione degli artt. 107 e 108 del trattato sul funzionamento dell'Unione Europea).

(16) Sono considerati centri di ricerca le entità che svolgono anche attività economica purché tali attività siano contabilmente distinte da quelle di ricerca.

cifico documento di prassi (17), l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 17/E/2017 ha ritenuto utile fare un breve cenno anche al regime agevolativo recato dalla Legge n. 238/2010, norma tuttora vigente seppur in via di esaurimento in quanto cessa di avere efficacia al 31 dicembre 2017 (18).

Con il D.M. 3 giugno 2011 sono state definite in modo puntuale le categorie dei potenziali beneficiari degli incentivi e con successivo Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 29 luglio 2011 sono state individuate le modalità operative per la richiesta del beneficio.

Oggetto di diverse modifiche nel corso degli anni (19), la Legge n. 238/2010 trova, oggi, applicazione unicamente nei confronti dei soggetti **rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2015** in possesso dei requisiti tassativamente richiesti dalla norma, quali:

- avere risieduto continuativamente per almeno ventiquattro mesi in Italia;
- essere cittadino dell'Unione Europea in possesso di un titolo di laurea;
- negli ultimi due anni (20) (leggi: ventiquattro mesi) o più, avere svolto continuativamente, fuori dal proprio Paese d'origine e dall'Italia, un'attività di lavoro dipendente, autonomo o d'impresa o, in alternativa, un'attività di studio conseguendo un titolo accademico (laurea o una specializzazione *post lauream*);
- essere stati assunti o avere avviato un'attività di lavoro autonomo o d'impresa in Italia a decorrere dal 20 gennaio 2009 (ferma restando la decorrenza dei benefici fiscali dal 28 gennaio 2011);

- avere trasferito il proprio domicilio e la residenza in Italia entro tre mesi dall'assunzione o dall'avvio dell'attività;

- impegnarsi a non trasferire nuovamente il proprio domicilio o la propria residenza fuori dall'Italia prima del decorso di cinque anni (solari e non periodi di imposta), pena la decadenza con conseguente recupero dei benefici già fruiti e applicazione delle relative sanzioni e interessi. L'agevolazione consiste in una **riduzione della base imponibile ai fini IRPEF**, con riferimento ai redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e d'impresa prodotti in Italia, **dell'80% per le donne e del 70% per gli uomini**.

Dai requisiti sopra elencati, si evidenzia subito che, a differenza delle agevolazioni previste per docenti e ricercatori e lavoratori impatriati, il regime fiscale previsto dalla Legge n. 238/2010 è limitato ai soli **cittadini dell'Unione Europea** (21) **laureati**, ai quali è richiesto un precedente "collegamento" con il territorio dello Stato, in quanto devono essere stati residenti in Italia per 24 mesi continuativi. Tale previsione ha limitato, ad avviso di chi scrive, la forza attrattiva che la norma avrebbe potuto realizzare se fosse stata destinata ad una platea più vasta, tuttavia si deve riconoscere essere in linea con la *ratio* della norma, diretta a favorire soprattutto il rimpatrio di cittadini italiani emigrati all'estero anche a causa della crisi economica che ha coinvolto l'Italia e l'Europa negli ultimi anni. La norma in commento si differenzia dagli altri regimi premiali anche per quanto riguarda il requisito della residenza. Infatti, la Legge n. 238/2010 non rinvia espressamente al concetto

(17) Circolare 4 maggio 2012, n. 14/E, alla quale la circolare n. 17/E/2017 rinvia per una più esaustiva trattazione.

(18) Cfr. F. delli Falconi - G. Marianetti, "Parziale e discriminante imponibilità IRPEF per il rientro dei lavoratori in Italia", in *Corr. Trib.*, n. 11/2011, pag. 926; F. delli Falconi - G. Marianetti, "Il punto sui benefici fiscali per il rientro dei lavoratori in Italia", in *Corr. Trib.*, n. 25/2012, pag. 1907; M. Cosmai, "Rientro dei cervelli: proroga delle agevolazioni fino al 2015", in *Pratica Fiscale e Professionale*, n. 23/2012, pag. 18; C. Quartana, "Le agevolazioni fiscali per il rientro dei lavoratori: chiarimenti e problemi aperti", in *Fiscalità & Commercio internazionale*, n. 9/2011, pag. 31.

(19) Il regime fiscale di favore previsto dalla Legge n. 238/2010 doveva concludersi, in un primo momento, al termine del periodo di imposta in corso 31 dicembre 2013, prorogato al 31 dicembre 2015 ad opera dell'art. 29, comma 16-*quinquies*, del D.L. 29 dicembre 2011, n. 216 e successivamente al 31 dicembre 2017 dall'art. 10, comma 12-*octies*, del D.L. 31 dicembre 2014, n. 192. Tale ultimo comma è stato poi abrogato ad opera del comma 4 dell'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015, ripristinando il termine originario di scadenza del regime coinci-

dente con il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015. A seguito delle successive modifiche operate al comma 4 dell'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 dall'art. 1, comma 259, della Legge di stabilità 2016, il regime di cui alla Legge n. 238/2010 trova applicazione, per i soggetti rientrati in Italia entro il 31 dicembre 2015, fino al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2017.

(20) Il riferimento ai due anni o ventiquattro mesi deve essere inteso come periodo minimo ed ininterrotto, calcolato secondo il calendario, decorrente da un qualsiasi giorno dell'anno e fino al giorno antecedente dei due anni successivi.

(21) La norma in origine riservava il beneficio ai cittadini dell'Unione Europea nati dopo il 1° gennaio 1969. Il requisito anagrafico è stato eliminato, a partire dall'anno di imposta 2015, a seguito delle modifiche apportate dal comma 5, dell'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015 all'art. 2, comma 1, lett. a) e b), della Legge n. 238/2010. Pertanto, ai soggetti rientrati a partire dall'anno di imposta 2015 non è più richiesto il requisito anagrafico, mentre i soggetti rientrati prima della modifica normativa possono beneficiare degli incentivi previsti dalla Legge n. 238/2010 solo se nati dopo il 1° gennaio 1969.