

**Il regime fiscale del pre-ruolo universitario: il nuovo assetto normativo e i suoi profili critici (\*)**

***The tax regime of pre-tenure university positions: the new regulatory framework and its critical issues***

di Alessia Fidelangeli - 28 maggio 2026

**Abstract**

Il lavoro analizza il regime fiscale delle figure contrattuali ascrivibili al pre-ruolo universitario dopo le modifiche introdotte dal c.d. decreto PNRR - scuola mostrando come, tramite l'abolizione dei regimi agevolativi previgenti e l'introduzione delle nuove figure contrattuali (incarichi *post-doc* e incarichi di ricerca), si sia andati nella direzione di sottoporre a imposizione la totalità delle figure ascrivibili al pre-ruolo. Il lavoro evidenzia come il nuovo assetto normativo presenti profili di irrazionalità sistematica, dalla tassazione selettiva delle sole borse di ricerca al regime fiscale differenziato tra incarichi *post-doc* e incarichi di ricerca, dai dubbi interpretativi generati dalla disposizione di interpretazione autentica del D.L. n. 90/2025 all'assoggettamento a IRAP dei compensi erogati. L'analisi si conclude osservando che la riforma, anziché rafforzare il sistema della ricerca italiana, appaia piuttosto il risultato di esigenze contingenti di bilancio, in contraddizione con l'obiettivo dichiarato di incrementare i finanziamenti agli Atenei.

**Parole chiave:** pre-ruolo universitario, esenzione IRPEF, assoggettamento IRAP, riforma universitaria, finanziamento della ricerca, rientro dei cervelli, borse di ricerca, contratti di ricerca

**Abstract**

*This study analyses the tax regime applicable to contractual positions falling under the "pre-tenure" university system following the changes introduced by recent reforms. The objective is to show how, through the abolition of the previously existing preferential regimes and the introduction of new contractual roles, there has been a gradual shift towards subjecting all pre-tenure positions to taxation. The work highlights that the new framework exhibits systematic irrationality, ranging from the selective taxation of only some research grants to the differentiated tax regime between post-doctoral positions, from the interpretative doubts generated by Law Decree 90/2025 to the subjection of remuneration paid to IRAP. The analysis concludes by noting that, rather than strengthening the Italian research system, the reform appears to be the result of short-term budgetary constraints, in contradiction with the stated objective of increasing funding for universities.*

**Keywords:** pre-tenure academic positions, IRPEF exemption, IRAP liability, university reform, research funding, scholarships, research contracts

**SOMMARIO:** 1. Premessa. - 2. Il regime fiscale delle borse di studio per attività di ricerca post-laurea. - 3. Profili critici della nuova disciplina tributaria. - 4. La disposizione di interpretazione autentica e i suoi effetti. - 5. Le nuove figure contrattuali: incarichi *post-doc* e incarichi di ricerca. - 6. Riflessioni sul trattamento economico effettivo per i ricercatori. - 7. Implicazioni per la finanza pubblica e il gettito IRAP. - 8. Considerazioni conclusive.

1. Negli ultimi anni, il sistema della ricerca universitaria italiana è stato attraversato da un'intensa stagione di riforme – alcune ancora in corso di attuazione – le quali hanno avuto un profondo impatto sull'assetto istituzionale del settore. Dall'abilitazione scientifica nazionale<sup>1</sup> al ruolo e alle funzioni dell'Anvur<sup>2</sup>, sino alle più recenti modifiche in materia di *pre-ruolo*<sup>3</sup>, il legislatore ha intrapreso un percorso di revisione che, pur muovendo da istanze legittime, ha spesso prodotto effetti contraddittori.

In particolare, la riforma del cosiddetto *pre-ruolo* è stata frutto degli stimoli della Commissione europea che aveva più volte richiamato l'Italia a introdurre forme di impiego nella ricerca maggiormente conformi ai principi di tutela del lavoro e alle direttive europee in materia di contratti a termine. Tali rilievi hanno innescato un processo riformatore che si è avviato con la cosiddetta “riforma Messa”<sup>4</sup>, approvata durante il Governo Draghi, e ha poi trovato prosecuzione nel disegno di riforma promosso dal Ministro Bernini<sup>5</sup>. Successivamente, il D.L. 7 aprile 2025, n. 45 (c.d. decreto PNRR - scuola), convertito con modificazioni dalla L. 5 giugno 2025, n. 79, ha inciso in modo significativo sulla disciplina del reclutamento universitario, modificando la L. 30 dicembre 2010, n. 240 (c.d. legge Gelmini). L'intento, almeno dichiarato, del legislatore era razionalizzare il sistema del *pre-ruolo* universitario e, al contempo, introdurre maggiori tutele per i giovani ricercatori. Il nuovo intervento normativo è noto per aver introdotto, all'interno della legge quadro sull'università, due ulteriori figure contrattuali destinate ai ricercatori: gli *incarichi post-doc* (art. 22-bis) e gli *incarichi di ricerca* (art. 22-ter), volti a sostituire progressivamente i tradizionali e ormai abrogati assegni di ricerca.

Alcune di queste scelte legislative hanno sollevato un diffuso dissenso nel mondo accademico: studiosi, associazioni e studenti di molte università italiane si sono pubblicamente espressi contro di esse<sup>6</sup>.

Nel contesto appena delineato si inseriscono le iniziative legislative che hanno inciso sulla tassazione delle figure contrattuali ascrivibili al *pre-ruolo* e delle borse di studio universitarie. Tali vicende rivelano, forse più di altre, alcune criticità strutturali sia nelle scelte, sia nel processo di produzione normativa che interessa il settore. Con questo contributo di tenterà di dimostrare come il quadro emerso all'esito di tali interventi sia tutt'altro che razionale e, per certi aspetti, in contraddizione rispetto agli obiettivi dichiarati degli interventi.

2. Con il termine “borse di studio” si indicano le «*erogazioni attribuite a favore di soggetti, anche non studenti, per sostenere l'attività di studio o di ricerca scientifica,*

di specializzazione, ecc.»<sup>7</sup>. Dal punto di vista fiscale, le somme percepite in ragione di tale rapporto rientrano nella categoria dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente<sup>8</sup>. L'art. 50, comma 1, lett. c), TUIR qualifica infatti come tali le somme corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, a condizione che il beneficiario non sia legato da un rapporto di lavoro dipendente con il soggetto erogante<sup>9</sup>. L'imposizione può tuttavia essere esclusa da specifiche norme di esenzione e questa è stata proprio la scelta operata dal legislatore per molte tipologie di borse<sup>10</sup>.

Le borse di studio per attività di ricerca post-laurea rientrano nella categoria delle borse di studio e, come per molte di queste, non esiste una disciplina organica che le regoli. La loro definizione normativa si fonda su due disposizioni che si limitano a menzionarle. Si tratta della L. n. 210/1998 (“Norme per il reclutamento dei ricercatori e dei professori universitari di ruolo”), di cui si dirà a breve, e della L. n. 240/2010 (“Norme in materia di organizzazione delle università, di personale accademico e reclutamento”) che, all'art. 18, comma 5, consente agli Atenei di bandire tali borse solo utilizzando fondi esterni (ad esempio, Interreg) e non risorse proprie.

Per lungo tempo, le borse di studio conferite dalle università per attività di ricerca post-laurea hanno goduto di un regime fiscale di favore in quanto esenti da IRPEF, per il beneficiario, e irrilevanti ai fini IRAP, per l'università o l'ente erogatore. Tale assetto si basava su un'interpretazione estensiva dell'art. 4, comma 3, L. 2 agosto 1998, n. 210, originariamente riferito alle borse di dottorato, ma progressivamente applicato anche alle borse di ricerca post-laurea. Tale disposizione rinviava all'art. 6, comma 6, L. 30 novembre 1989, n. 398, che prevede un'esenzione da IRPEF per le borse e gli assegni di studio corrisposti dalle università a chi frequenta corsi di perfezionamento, scuole di specializzazione, dottorati di ricerca e attività di ricerca post-dottorato. L'Agenzia delle Entrate aveva già chiarito la portata di questa esenzione, precisando che dovesse essere applicata anche alle borse destinate ad attività di formazione o ricerca in ambito universitario non direttamente collegate a un corso di dottorato<sup>11</sup>.

Nel corso del tempo, ulteriori norme (in particolare l'art. 6, comma 13, L. 23 dicembre 1999, n. 488) e interpretazioni di prassi hanno esteso l'esenzione alle borse erogate nell'ambito del programma comunitario *Socrates*, a condizione che l'importo complessivo non superi 7.746,85 euro annui<sup>12</sup>; alle borse relative alle scuole universitarie di specializzazione in medicina e chirurgia di cui al D.Lgs. 8 agosto 1991, n. 257<sup>13</sup>; oppure alle borse finanziate dalla Comunità europea e corrisposte dalle università italiane nell'ambito del programma *Erasmus Mundus*<sup>14</sup>.

Come già anticipato, negli ultimi anni il quadro normativo relativo alle borse di ricerca ha conosciuto una sequenza di interventi legislativi eterogenei, spesso privi di un disegno sistematico unitario. È in tale contesto che si colloca il citato D.L. n. 45/2025. Sotto il profilo tributario, l'art. 1-bis, comma 4, del decreto, inserito in sede di conversione nell'intento di “coordinare la materia”, ha abrogato la porzione dell'art. 6, comma 6, L. n. 398/1989 che estendeva l'esenzione alle borse di studio conferite dalle università per attività di ricerca post-laurea e che costituiva la base giuridica

dell'esenzione da IRPEF. Secondo i sindacati, la *ratio* originaria della modifica sarebbe stata quella di eliminare tali borse di ricerca e sostituirle con la nuova tipologia degli incarichi di ricerca, forme contrattuali atipiche ma dotate di alcune tutele fondamentali, come maternità e indennità di disoccupazione, assenti per le borse di ricerca<sup>15</sup>. Tuttavia, il comma 4 dell'art. 1-bis D.L. n. 45/2025 ha eliminato il riferimento a tali borse solo nella L. n. 210/1998, senza eliminare il richiamo a tali forme contrattuali nella L. n. 240/2010. Di conseguenza, le borse di studio per attività di ricerca post-laurea sono rimaste in vigore, ma hanno perso l'esenzione fiscale. La *ratio* di un simile intervento non emerge in modo chiaro né dalla relazione governativa di accompagnamento al decreto né dalla documentazione parlamentare relativa alla sua conversione in legge.

La novella legislativa ha inoltre comportato l'inserimento delle borse nella base imponibile IRAP (vd. par. 7). Per le Amministrazioni interessate ciò ha implicato – almeno inizialmente, prima di successivi correttivi – la necessità di sostenere oneri fiscali che, quando le borse erano state bandite e finanziate, non erano stati conteggiati. E per i quali contabilmente non esistevano stanziamenti, creando problemi di bilancio.

### 3. Le criticità del regime riformato sono molte e di carattere diverso.

Una prima criticità riguarda proprio i destinatari: le borse di studio per attività di ricerca post-laurea sono spesso utilizzate dagli Atenei per sostenere progetti specifici e ne sono beneficiari giovani studiosi privi di un rapporto di lavoro strutturato con l'ente di ricerca. La scelta di privare questi soggetti di un trattamento fiscale di favore appare difficilmente giustificabile se si considera che sono rimaste invece esenti altre borse erogate a studiosi in situazioni simili in termini di compenso, precarietà e durata dell'incarico. La modifica cui si è fatto cenno non incide infatti su tutte le borse di studio poiché restano esenti quelle non coperte dall'art. 6, comma 6, L. n. 398/1989, come le borse per il diritto allo studio universitario erogate da Regioni, Province o Comuni, le borse di dottorato di ricerca e di specializzazione, comprese quelle mediche, le borse di mobilità internazionale, come Erasmus+ e programmi analoghi. L'eterogeneità delle forme contrattuali riconducibili alle borse di ricerca ha peraltro fatto sì che in molti casi il regime applicabile (tassazione o esenzione) non fosse chiaro. Perciò l'Agenzia delle Entrate è già stata chiamata a chiarire l'applicabilità dell'esenzione ad alcune tipologie alla luce della modifica normativa. In relazione alle borse di studio erogate dalle Fondazioni ITS *Academy*, finanziate con i fondi PNRR per sostenere la frequenza dei percorsi formativi, ad esempio, ha affermato che sono esenti da IRPEF e IRAP<sup>16</sup>.

In una recente Risposta a interpello, nella quale l'Agenzia delle Entrate ha poi chiarito che le borse di studio erogate nell'ambito del programma Horizon *Marie Skłodowska-Curie Actions* (programma di riferimento dell'Unione Europea per la formazione dottorale e *post-doc* dei ricercatori) non rientrano in alcuna delle categorie esenti, confermando il principio di stretta interpretazione delle norme agevolative. Tuttavia, in questo atto di prassi, ha anche affermato che «l'attività di ricerca postlaurea,

*diversa da quella svolta con dottorato di ricerca, fruisce del regime esenzione dall'IRPEF solo nell'ipotesi in cui sia svolta attraverso incarichi di ricerca di cui all'articolo 22 ter»<sup>17</sup>, del quale si parlerà nei paragrafi successivi.*

Per individuare una logica nella distinzione operata dal legislatore, si potrebbe sostenere che le borse rimaste esenti siano accomunate dalla finalità di studio e formazione, piuttosto che di ricerca. Tuttavia, come già osservato, tutte le borse di studio, senza distinzione, rientrano nell'ambito di imponibilità previsto dall'art. 50, comma 1, TUIR. Se dunque le borse per attività di ricerca non si differenziano da quelle di studio in senso stretto sul piano della capacità contributiva e dell'imponibilità, non appare logico trattarle diversamente ai fini dell'agevolazione fiscale.

È vero che il tema dell'uguaglianza nelle agevolazioni è terreno scivoloso: in questo ambito il legislatore gode di una discrezionalità più ampia rispetto a quella di cui dispone quando differenzia il presupposto imponibile, secondo la giurisprudenza costituzionale<sup>18</sup>. Ciononostante, sul piano della realtà concreta, la distinzione tra le due funzioni (lo studio e la ricerca) è molto meno netta di quanto possa sembrare a prima vista. In altri termini, nell'uso che ne viene fatto nell'attuale contesto accademico, le due figure sono di fatto spesso fungibili.

Una seconda criticità riguarda la coerenza della misura con le finalità che sembrerebbero animarla. Il susseguirsi degli interventi legislativi che hanno interessato le borse di ricerca (vd. par. 4) porta a ritenere che la tassazione delle stesse non sia stata frutto di una mera svista, cioè il legislatore si sarebbe semplicemente dimenticato di eliminare il richiamo alle borse di ricerca post-laurea anche nella L. n. 240/2010, oltre che nella L. n. 210/1998. Al contrario, si ritiene che la scelta sia stata deliberata e motivata dalla volontà di reperire ulteriori entrate. Detto questo, assoggettare le borse all'IRPEF ha un risvolto positivo per i beneficiari: dà loro accesso alle detrazioni per redditi di lavoro dipendente previste dall'art. 13, comma 1, TUIR. La disposizione prevede che per redditi fino a 15.000 euro annui spetti una detrazione di 1.955 euro, con un importo minimo garantito pari a 1.380 euro; per redditi superiori a 15.000 euro la detrazione decresce al crescere del reddito. Per chi percepisce una borsa di importo contenuto (il che è spesso la norma) questa detrazione può ridurre sensibilmente il carico fiscale, fino ad azzerarlo del tutto.

Si considerino, a titolo esemplificativo, le seguenti ipotesi. Con un reddito annuo di 15.000 euro, l'IRPEF lorda ammonterebbe a 3.450 euro (il 23% della base imponibile); sottraendo la detrazione massima di 1.955 euro, l'imposta netta scenderebbe a circa 1.495 euro, sempre ammesso che il contribuente non abbia diritto ad ulteriori detrazioni che abbatterebbero ulteriormente l'imposta dovuta. Con un reddito di 10.000 euro, l'IRPEF lorda ammonterebbe invece a 2.300 euro e, applicando la stessa detrazione, l'imposta netta si ridurrebbe a soli 345 euro. È facile intuire che, sommando altre detrazioni, il borsista potrebbe non dover versare alcun tributo o avere diritto a un rimborso. In corrispondenza di redditi prossimi alla soglia degli 8.500 euro annui, l'effetto combinato tra l'aliquota applicabile e la detrazione

spettante determina un'imposta netta tendenzialmente nulla, configurando di fatto una "no tax area".

Ad attutire gli effetti economici per i borsisti concorrono anche altre misure. Ad esempio, trattandosi di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, il trattamento integrativo (non imponibile) ex art. 1 D.Lgs. 3 luglio 2020, n. 3 che ha sostituito il precedente "bonus Renzi". Com'è noto, l'applicazione del trattamento integrativo comporta che, nel caso in cui il reddito del soggetto sia superiore a 8.500 euro ma non a 15.000 euro e l'imposta lorda sia superiore alle detrazioni spettanti ex art. 13 TUIR, il *bonus* spetti per intero.

Prima che le borse fossero tassate, il borsista che percepiva soltanto redditi da borsa di ricerca non aveva diritto al trattamento integrativo, poiché i redditi erano esenti. Nell'ipotesi non infrequente in cui il borsista, in aggiunta alla borsa, percepisse altri redditi assimilati al lavoro dipendente, avrebbe invece percepito il trattamento integrativo, qualora il reddito ulteriore fosse inferiore a 15.000 euro. In questo aspetto la riforma introduce forse uno dei pochi aspetti di razionalità. Con la riforma, il borsista che percepisce redditi derivanti dalla borsa inferiori a 15.000 euro avrà diritto al trattamento integrativo; il borsista che percepisce sia redditi da borsa sia altri redditi assimilati al lavoro dipendente rischia nella maggior parte dei casi di perdere il beneficio al trattamento integrativo pieno, in quanto è plausibile che il reddito complessivo superi i 15.000 euro. Nell'esempio precedentemente prospettato, in cui il soggetto percepisce un reddito di 10.000 euro ed è tenuto al pagamento di un'imposta lorda di 2.300 euro, il *bonus* spetterebbe nella misura piena di 1.200 euro. La conseguenza è che il beneficiario riceverebbe un trattamento integrativo (1.200 euro) superiore all'imposta netta dovuta.

Per i redditi tra 15.000 e 28.000 euro trarre delle conclusioni è più complesso. Il *bonus* spetta solo se la somma di alcune detrazioni specifiche (ad esempio quelle per carichi di famiglia, lavoro dipendente, interessi passivi e simili) supera l'imposta lorda, cui si aggiungono altre due condizioni: che l'importo erogato come trattamento integrativo non ecceda questa differenza e che non sia comunque superiore a 1.200 euro. In questo caso, quindi, molto dipende dalla situazione personale del singolo contribuente. Resta però ragionevole pensare che, in molti casi, il trattamento integrativo riesca almeno in parte ad attenuare il peso economico della tassazione.

Un'ulteriore novità, introdotta dalla Legge di Bilancio 2025, riguarda la possibilità di beneficiare di un *bonus* integrativo aggiuntivo il cui importo varia in base al reddito complessivo<sup>19</sup>. La misura spetta però esclusivamente ai titolari di reddito di lavoro dipendente ex art. 49 TUIR, e dunque, a rigore, dovrebbero esserne esclusi i borsisti. L'effetto di queste misure dev'essere analizzato da una duplice prospettiva. Nella prospettiva del singolo contribuente, esse contribuiscono ad attenuare gli effetti della riforma, sebbene sia importante specificare che si tratta di strumenti di mitigazione della pressione fiscale di natura contingente. In altri termini, a differenza dell'esenzione originaria, non sono regimi strutturali inseriti nel TUIR e, in assenza di future coperture finanziarie e rifinanziamenti, potrebbero essere dismesse. Nella prospettiva dello Stato (v. successivi parr. 6 e 7), invece, le entrate non aumenteranno,

o aumenteranno in misura minima, poiché molti soggetti potrebbero finire per versare un'imposta molto bassa, per non dover versare alcun tributo o addirittura avere diritto a un credito.

Si deve anche aggiungere che, per i redditi inferiori alla soglia della *no tax area* il presupposto del trattamento integrativo (imposta lorda superiore alla detrazione) non risulterebbe mai integrato, con conseguente esclusione dal beneficio. Con l'effetto peculiare che i percettori di redditi molto bassi sarebbero esclusi dall'imposizione effettiva ma resterebbero esclusi anche dal trattamento integrativo, mentre ne beneficerebbero i percettori di redditi (di poco) più elevati. Non è necessario dilungarsi sul fatto che differenze di questo genere, per redditi molto bassi, come quelli dei percettori delle borse di ricerca, possono essere molto importanti.

Infine, le borse di studio per attività di ricerca post-laurea continuano a non godere di diritti quali la malattia, la maternità o l'indennità di disoccupazione, che sono riconosciuti a categorie equiparabili, come i dottorandi di ricerca, le cui borse sono peraltro esenti da tassazione.

**4.** Uno dei più biasimati profili di criticità della modifica normativa relativa alle borse è che essa sia intervenuta in assenza di una disciplina transitoria per quelle già bandite o in corso di erogazione in quanto la nuova normativa si applicava a decorrere dal giorno stesso dell'entrata in vigore della legge di conversione (7 giugno 2025). Ciò ha portato molti Atenei a invitare i docenti a sospendere temporaneamente la pubblicazione di nuovi bandi di borsa in attesa di chiarimenti ministeriali o dell'Agenzia delle Entrate.

A seguito delle critiche alla modifica normativa, il Ministero dell'Università e della Ricerca, interpellato dal Corriere della Sera, ha dichiarato che, a suo avviso, il principio di irretroattività delle norme avrebbe garantito la salvaguardia delle borse di studio assegnate anteriormente al 7 giugno 2025<sup>20</sup>. Tuttavia, tale interpretazione potrebbe essere ritenuta in contrasto con il principio di imputazione per cassa, applicabile ai redditi di lavoro dipendente, in quanto, in ragione di tale principio, le somme percepite dopo il 7 giugno potrebbero essere ritenute tassabili, anche qualora riferite a bandi pubblicati in precedenza o a contratti già sottoscritti. Lo Statuto dei diritti del contribuente, ex art. 3, potrebbe eventualmente impedire la tassazione delle somme erogate nel 2025, ma non impedire che una borsa stanziata e bandita nel 2025, prima o dopo l'entrata in vigore del D.L., sia imponibile per la parte erogata dal 1° gennaio 2026.

Successivamente, il D.L. 24 giugno 2025, n. 90 (*“Disposizioni urgenti in materia di università, ricerca, istruzione e salute”*), convertito con modificazioni dalla L. 30 luglio 2025, n. 109, ha introdotto, all'art. 5-*bis*, una disposizione di interpretazione autentica volta a chiarire che l'abolizione del regime di esenzione si applicasse esclusivamente alle borse di studio conferite a decorrere dal 7 giugno 2025 (emendamento Occhiuto-Cattaneo, a firma peraltro dei medesimi parlamentari che avevano introdotto la precedente modifica).

La modifica normativa rappresenta un intervento legislativo molto discutibile poiché è insostenibile, dal punto di vista sistematico, che ricorressero i presupposti per una “vera” interpretazione autentica. Inoltre, apre vari scenari dubbi. Innanzitutto, si crea una discriminazione tra le borse già conferite e quelle non conferite. Tale distinzione si fonda su un concetto – quello del “conferimento” – la cui portata, in molti casi, potrebbe essere non chiara. Ci si potrebbe chiedere, infatti, se le borse già conferite siano quelle già attribuite, cioè quelle per le quali la procedura si sia conclusa individuando un vincitore, oppure quelle per cui il bando sia stato già pubblicato, o ancora quelle per cui il rapporto è già in essere. Si apre, quindi, una fase di incertezza interpretativa e applicativa, cui fa eco il silenzio dell’Agenzia delle Entrate, a ormai quasi un anno dall’introduzione della norma.

Inoltre, la modifica normativa solleva dubbi per le borse in relazione alle quali il rapporto fosse già in corso ma che siano successivamente oggetto di proroga o rinnovo. In caso di proroga ci sembra che si debba applicare il trattamento fiscale precedente, dal momento che il rapporto sottostante è il medesimo, che però si prolunga nel tempo. Il rinnovo, dal punto di vista contrattuale, prevede che un nuovo rapporto giuridico, sebbene questo avvenga tra le stesse parti e con lo stesso oggetto, dunque sembrerebbe che la borsa rinnovata debba essere soggetta a tassazione a partire dal momento del rinnovo.

5. Come anticipato, la misura in esame si colloca all’interno di un più ampio processo di riforma del cosiddetto pre-ruolo universitario, che ha introdotto nuove tipologie di rapporti contrattuali e ha inciso sul loro trattamento fiscale.

Si tratta, in primo luogo, dei *contratti di ricerca*, già previsti dalla menzionata riforma del 2022 e disciplinati dall’art. 22 L. n. 240/2010, che implicano un costo minimo annuo per l’università pari a ca. 40.000 euro e un costo massimo di 54.400 euro, con un trattamento economico ancorato allo stipendio del ricercatore confermato di classe zero. Tali contratti si configurano come contratti di lavoro dipendente e, perciò, chi ne è titolare è soggetto a IRPEF. Proprio la tassazione fa sì che essi comportino per gli Atenei un costo minimo lordo per l’ente molto maggiore del costo del precedente assegno di ricerca (il cui costo era di ca. 24.000 euro per un assegno di importo minimo). Già la relazione tecnica della Ragioneria dello Stato alla L. 29 giugno 2022, n. 7, aveva previsto che l’introduzione dei nuovi contratti di ricerca avrebbe comportato una riduzione del numero totale dei ricercatori non strutturati e con contratti a termine – cioè degli *ex* assegnisti di ricerca (allora 13.000) – di almeno 6.000-7.000 unità.

Si evidenzia peraltro che l’introduzione dei contratti di ricerca in sostituzione degli assegni di ricerca, prima che venissero introdotte le nuove forme contrattuali di cui si parlerà nel prosieguo, aveva portato gli Atenei a un incremento esponenziale delle borse di ricerca e, a seguito di tale incremento, le borse erano state assoggettate a imposizione.

Ai contratti di ricerca si affiancano gli incarichi *post-doc* e gli incarichi di ricerca, introdotti dal D.L. 7 giugno 2025, n. 45 (convertito dalla L. n. 79/2025).

Gli *incarichi post-doc* sono disciplinati dall'art. 22-*bis* L. n. 240/20120. Si tratta di una forma contrattuale che copre mansioni leggermente più ampie del contratto di ricerca, di cui di fatto rappresentano un omologo di durata più breve in quanto possono essere banditi anche per un solo anno. Ogni incarico ha una durata massima triennale, comprese eventuali proroghe, e possono concorrere solo coloro che hanno ottenuto un dottorato di ricerca. Il rapporto giuridico tra lavoratore e datore di lavoro si configura come un contratto di lavoro a tempo determinato. Di conseguenza, gli incarichi *post-doc*, come i contratti di ricerca, sono soggetti a IRPEF. Analogamente al contratto di ricerca, anche per gli incarichi è previsto un importo minimo, che è sempre equivalente alla retribuzione iniziale del ricercatore confermato a tempo definito.

La retribuzione mensile netta per un contratto di ricerca e per un incarico *post-doc* di importo minimo dovrebbe dunque partire da ca. 1.700 euro per tredici mensilità.

Da ultimo, esistono gli *incarichi di ricerca* di cui all'art. 22-*ter*, il cui compenso può raggiungere al massimo la retribuzione lorda del ricercatore confermato a tempo pieno di classe zero e, quindi, non può essere più alto del minimo previsto per contratti di ricerca e incarichi *post-doc*. Lo scopo del contratto di ricerca è l'introduzione all'attività di ricerca: si tratta infatti di una forma contrattuale pensata per il periodo che intercorre tra la laurea e il dottorato, tanto che i candidati non devono essere laureati da oltre sei anni.

Coerentemente con quanto avveniva per gli assegni di ricerca, l'incarico di ricerca dà diritto a un congedo per maternità (100% della retribuzione), mentre non dà diritto al congedo per malattia né alla tredicesima. Dopo un'interrogazione parlamentare da parte dell'Associazione Dottorandi Italiani si è previsto che avessero diritto anche all'indennità di disoccupazione mensile Dis-Coll<sup>21</sup>. Una particolarità di queste forme contrattuali è che, se finanziati su risorse esterne (ad esempio, progetti nazionali o europei), possono essere conferiti anche direttamente, senza procedure competitive. Inoltre, sono compatibili con contratti di lavoro subordinato e non è richiesto il possesso di un titolo di dottorato o di specializzazione medica.

Il costo annuale di un incarico di ricerca è di circa 22.500 euro lordo percipiente e 27.754,56 lordo amministrazione. L'importo mensile netto percepito dello studioso dovrebbe partire da ca. 1.650 euro per dodici mensilità, vale a dire una somma superiore al minimo previsto per l'assegno di ricerca (ca. 1.400 euro). Dal punto di vista degli importi, l'anomalia è che si tratta di somme superiori a quelle previste per le borse di dottorato, sebbene siano pensate per essere conferite prima della borsa di dottorato.

Per quanto riguarda il regime fiscale, si tratta dell'unica tra le forme contrattuali previste post-riforma ad essere esente da IRPEF. Ai soggetti titolari di tali incarichi sono applicabili le disposizioni dell'art. 4 L. 13 agosto 1984, n. 476, che prevede l'esenzione fiscale per le borse e gli assegni di studio (art. 22-*ter*, comma 4). L'estensione dell'esenzione ai soli incarichi di ricerca – cui si aggiungono le borse per le quali sono previste specifiche esenzioni – dimostra che Governo e Parlamento avevano ben presenti le questioni fiscali correlate alla qualificazione contrattuali di queste nuove figure.

Inoltre, l'esenzione da IRPEF comporta una seconda anomalia: bandire un incarico di ricerca di importo massimo – che si ricorda non richiede una procedura competitiva – ha un costo per l'Ateneo di molto inferiore a quello di un incarico *post-doc* o di un contratto di ricerca. Al contempo può arrivare ad attribuire al destinatario dell'incarico un netto mensile (ca. 2.000 euro) che è superiore a quello previsto per incarichi *post-doc* e contratti di ricerca, sebbene come si è detto i destinatari possano non essere titolari di un dottorato di ricerca. Questo assetto rischia di produrre un effetto distorsivo sulle scelte di reclutamento degli Atenei in quanto diventa vantaggioso assumere ricercatori alle prime esperienze, il cui compenso lordo è più contenuto, piuttosto che stabilizzare chi ha maturato maggiore esperienza. Questi ultimi, pur con un netto percepito inferiore, comportano un costo maggiore per l'istituzione.

**6.** La tassazione dei contratti di lavoro ascrivibili al preruleo lascia presagire che si stia andando nella direzione di sottoporre a imposizione tutti i redditi collegati a vario titolo al mondo della ricerca, a prescindere dal fatto che si configurino come contratti precari o stabilizzanti e dall'ammontare del compenso. Tale scelta solleva una serie di questioni che meritano di essere affrontate. Delle borse di ricerca si è già parlato (v. parr. 3 e 4).

Per quanto riguarda invece, contratti di ricerca, incarichi di ricerca e incarichi *post-doc*, si è già detto degli incongrui effetti dell'esenzione dei soli incarichi. Una seconda considerazione attiene al confronto tra il regime fiscale degli ormai soppressi assegni di ricerca con le nuove forme contrattuali. In particolare, ci sembra che sia necessario valutare più approfonditamente, al di là della bontà delle intenzioni di chi ha promosso e sostenuto la riforma, l'effettiva convenienza del cambio di regime per i soggetti coinvolti.

Com'è noto, gli assegni di ricerca erano qualificati come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente ma godevano di una specifica esenzione IRPEF. Di conseguenza, essi presentavano un costo lordo amministrazione decisamente inferiore rispetto all'incarico di ricerca o all'incarico *post-doc*. Si prenda ad esempio il caso di un assegno di ricerca vicino al massimo previsto, con un costo lordo amministrazione di ca. 34.000 euro. In questo caso il titolare del reddito percepiva una somma mensile netta di circa 2.000 euro; diversamente, nel caso di un incarico *post-doc* o di un contratto di ricerca, con un costo lordo ente superiore (ca. 39.000 euro), l'importo mensile percepito dal lavoratore sarebbe di ca. 1.650 euro, da moltiplicarsi però in questo caso per tredici mensilità.

Inoltre, l'esenzione da IRPEF produceva, quale effetto, che l'assegnista il quale avesse redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente, ulteriori rispetto a quelli derivanti dall'assegno, avesse diritto alle detrazioni per i redditi di lavoro dipendente e al trattamento integrativo per i redditi assimilati, qualora questi fossero inferiori a 15.000 euro. Diversamente, oggi i titolari di contratti di ricerca e di incarichi *post-doc* sono soggetti a imposizione ordinaria e il livello retributivo previsto è superiore alle soglie di spettanza del trattamento integrativo, per cui essi si trovano a non beneficiarne affatto. Come si è detto in relazione alle borse, la sottoposizione a

imposizione introduce un elemento di razionalità quanto alla spettanza del trattamento integrativo ma, al contempo, peggiora la situazione economica del titolare di un contratto di ricerca o di un incarico *post-doc*.

Si potrebbe sostenere che lo svantaggio economico sia controbilanciato dalle maggiori tutele formalmente riconosciute, come la contribuzione previdenziale, l'indennità di disoccupazione e il congedo di maternità. Tuttavia, tali tutele erano per la maggior parte già garantite agli assegnisti, sia pure con alcune differenze applicative rimesse all'autonomia degli Atenei<sup>22</sup>. Indubbiamente i titolari di contratti di ricerca e incarichi di ricerca hanno oggi diritto al pagamento di una tredicesima mensilità e all'accantonamento del TFR, che in parte compensano la diminuzione di reddito netto, ma non sembrano comunque garantire un livello retributivo equiparabile a quello precedente.

Alla luce di queste considerazioni ci sembra lecito domandarsi se la battaglia sindacale che ha accompagnato il processo riformatore abbia effettivamente conseguito risultati realmente migliorativi sul piano del trattamento economico effettivo o se sarebbe stato più coerente con la realtà del settore mantenere un regime fiscale speciale. Parrebbe infatti che il ricercatore precario si trovi a sopportare un carico fiscale maggiore, senza che la riforma abbia inciso in modo determinante sulla precarietà della sua posizione. A maggior ragione se si considera che i costi superiori che i nuovi contratti comportano per le università implicano una riduzione del numero dei contratti e degli incarichi banditi. A parere di chi scrive la transizione avrebbe avuto senso a condizione che fosse accompagnata da un incremento dei finanziamenti agli Atenei, tale da consentire un numero congruo di incarichi e contratti, nonché l'introduzione di meccanismi di stabilizzazione più garantisti. Invece, i Fondi di Finanziamento Ordinario (FFO) per le Università sono diminuiti nel 2024 (da 9,21 miliardi del 2023 a 9,03 miliardi del 2024) e cresciuti in una percentuale assolutamente insufficiente a bilanciare l'aumento dei costi del personale nel 2025 (9,368 miliardi)<sup>23</sup>.

Varie associazioni rappresentative dei ricercatori hanno sostenuto che i costi significativamente più elevati associati a queste nuove forme contrattuali, in assenza di un corrispondente incremento delle risorse destinate agli Atenei, rischiano di espellere in massa un'intera generazione di ricercatori universitari<sup>24</sup>. Ciò è aggravato dal dato che la spesa pubblica in ricerca e formazione si attesta, comparativamente, a livelli molto bassi: nel 2021 era inferiore a quella della maggior parte dei Paesi OCSE, con valori più bassi di quelli di Germania e Francia rispettivamente di circa mezzo e un punto percentuale di PIL<sup>25</sup>.

7. Molti sono i dubbi che le scelte operate sollevano anche rispetto alla coerenza finanziaria nella prospettiva di bilancio.

L'assoggettamento a IRPEF comporta che siano inclusi nella base imponibile IRAP delle università i compensi erogati a titolo di borsa di studio post-laurea, contratto di ricerca e incarico *post-doc*, con l'unica eccezione degli incarichi di ricerca che restano irrilevanti ai fini IRAP.

Poiché il finanziamento delle università dipende in larga parte dal FFO, l'effetto complessivo si risolve in un trasferimento di risorse dal bilancio statale ai bilanci regionali, senza che ne derivi un reale incremento netto delle entrate pubbliche consolidate. In questa prospettiva, la scelta legislativa appare piuttosto suscettibile di essere letta come un meccanismo indiretto di compressione delle risorse disponibili per il sistema universitario.

Ciò a maggior ragione perché, anche qualora il contratto o l'incarico *post-doc* fossero banditi su fondi derivanti da progetti europei, l'IRAP non potrebbe essere addebitata a tali fondi. Per i progetti a rendicontazione analitica per voci di spesa (ad esempio, *Horizon Europe*) l'IRAP, secondo quanto stabilito dalla Commissione europea, non sarebbe un costo ammissibile<sup>26</sup>. Per i progetti a somma forfettaria (c.d. *lump sum*), invece, dal momento che il finanziamento è erogato a fronte del conseguimento di risultati scientifici e non dalla rendicontazione analitica delle spese, il beneficiario potrebbe teoricamente imputare l'IRAP al progetto. Laddove l'IRAP non possa essere addebitata al progetto, essa dovrà essere sostenuta con i fondi liberi dell'università.

Inoltre, l'opportunità dell'assoggettamento a IRAP del lavoro precario nel contesto universitario deve essere valutata anche alla luce della sperequazione che questa scelta determina rispetto al settore privato. Com'è noto, la Legge di Stabilità 2015 ha introdotto la deducibilità integrale del costo del lavoro a tempo indeterminato dalla base imponibile IRAP per le imprese e lavoratori autonomi, cioè per coloro che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli artt. 5-9 D.Lgs. n. 446/1997. L'effetto è che, per le imprese private, assumere a tempo determinato comporta un costo IRAP aggiuntivo rispetto all'assunzione a tempo indeterminato, il che ha una sua logica incentivante. La medesima conclusione non si applica nel settore pubblico. Da un lato, la non applicabilità è coerente con il fatto che, mentre nel settore privato la precarietà costituisce tendenzialmente una scelta gestionale, che può essere disincentivata mediante la leva fiscale, nel contesto universitario essa è frutto di vincoli normativi (ad es. limiti ai tetti di spesa per il personale) rispetto ai quali l'ente non dispone di autonomia decisionale. Dall'altro lato, però, comporta costi maggiori per il settore pubblico.

L'assoggettamento a IRAP appare a maggior ragione difficilmente comprensibile nel caso delle borse di ricerca. Per queste forme contrattuali la quantificazione del possibile gettito aggiuntivo IRPEF per l'Erario risulta al momento difficile, in quanto sono assenti dati consolidati sul numero effettivo e sull'ammontare medio delle borse soggette a imposizione; inoltre, dalle stime ufficiali nella documentazione parlamentare non emergono stime finanziarie di gettito. Tuttavia, verosimilmente, come si è detto, si tratterà di un importo molto limitato (vd. precedente par. 3). Se si considera che a tale maggior gettito si accompagnerebbero maggiori oneri per le Università soggette a IRAP, si può ragionevolmente supporre che il vantaggio finanziario complessivo per la finanza pubblica arriverebbe spesso ad annullarsi.

Infine, una scelta di questo genere è in evidente contraddizione con le politiche degli ultimi dieci anni che, attraverso regimi agevolativi specifici (come i cc.dd. "rientro dei

cervelli” o il “regime impatriati”), miravano a favorire il rientro in Italia di ricercatori e laureati emigrati all'estero<sup>27</sup>.

L'esistenza del regime di detassazione al 90% per quest'ultima categoria era motivata, tra le altre ragioni, dal fatto che, già nel 2020 emergeva che 33.000 ricercatori italiani lavorassero all'estero e che circa 14.000 dottori di ricerca avessero lasciato il Paese tra il 2008 e il 2019<sup>28</sup>. Più di recente, nel rapporto AlmaLaurea del 2025 si legge che il 17,5% dei dottori di ricerca italiani attualmente lavora all'estero, mentre la percentuale tende a crescere nelle scienze di base (26% secondo Alma Laurea<sup>29</sup>). I dati relativi agli *ERC Starting Grant* accentuano il paradosso: nel 2023 i ricercatori italiani si sono collocati al secondo posto per numero di *grant* ottenuti in Europa, ma, in alcuni settori, come le scienze della vita, il saldo netto tra *grant* ottenuti per Paese e i *grant* ottenuti per nazionalità è risultato negativo (-25), segnalando la difficoltà nel trattenere soggetti formati all'interno del sistema nazionale<sup>30</sup>.

La modifica del regime fiscale del preruolo incide sull'attrattività del regime degli impatriati sotto vari punti di vista<sup>31</sup>. In primo luogo, la qualificazione quale reddito di lavoro dipendente o assimilato imponibile IRPEF consente di beneficiare del regime impatriati: se il ricercatore impatriato avesse avuto soltanto un reddito esente, infatti, la riduzione della base imponibile non avrebbe avuto senso di esistere.

Al contempo, in termini generali la tassazione delle figure ascrivibili al pre-ruolo sembra in controtendenza rispetto alle scelte relative al rientro di lavoratori qualificati nel Paese poiché finisce per comprimere il numero di posti disponibili. Infine, il regime impatriati, nella sua formulazione attuale, prevede un impegno, per il ricercatore neo-residente, a mantenere la residenza in Italia per almeno cinque anni, pena la perdita a posteriori dell'agevolazione. Tuttavia, se la durata dell'agevolazione è inferiore al quinquennio e/o non si ha garanzia della proroga del contratto, l'agevolazione potrebbe addirittura risultare controproducente per il precario. Infatti, se volesse tornare a lavorare all'estero, dovrebbe restituire una somma corrispondente al beneficio ricevuto; se volesse evitare il recupero dell'imposta, potrebbe trovarsi a non poter accettare offerte di lavoro all'estero con rischi eventualmente anche per la libertà di circolazione dei lavoratori.

**8.** In definitiva, ciò che emerge dall'analisi complessiva della riforma è il tentativo di conciliare istanze tra loro difficilmente compatibili: da un lato, le pressioni sindacali e le indicazioni provenienti dall'Unione Europea, che avevano costituito la premessa della riforma Draghi, e, dall'altro, la volontà politica di non incrementare, se non ridurre, le risorse destinate all'università e alla ricerca. È proprio quest'ultima scelta a rivelarsi il nodo irrisolto: un adeguato aumento dei finanziamenti sarebbe stato lo strumento più coerente per dare attuazione effettiva alla riforma, garantendone la sostenibilità. In assenza di tale intervento, il risultato è una riforma che, pur muovendo da obiettivi condivisibili, scarica i propri costi sui soggetti più deboli del sistema – i ricercatori precari e gli Atenei – e rischia di produrre effetti opposti a quelli dichiarati. È vero che la logica di alcuni interventi di contenimento può essere in parte ricondotta alla riforma del Patto di Stabilità e Crescita e al Piano strutturale di bilancio, che

impongono una riduzione della spesa primaria in un contesto di procedura per disavanzo eccessivo, a fronte del quale il Governo intende riportare il *deficit* al di sotto del 3% del PIL entro il 2026. Tuttavia, il nodo centrale resta la definizione delle priorità di spesa e dei settori sui quali intervenire, una scelta che nel settore universitario sembra essere guidata non da un'effettiva revisione strategica della spesa, ma da esigenze contingenti e da tagli trasversali. In tale scenario, non si può che auspicare una presa di posizione più decisa da parte dei Dipartimenti e degli Atenei, come avvenuto con il Dipartimento di Scienze Sociali e Politiche dell'Università Statale di Milano, che ha approvato mozioni di protesta indirizzate alla CRUI e agli organi di governo universitario, denunciando l'incompatibilità tra i nuovi vincoli di spesa e gli obiettivi dichiarati di promozione della ricerca e del ricambio generazionale<sup>32</sup>.

Inoltre, l'analisi congiunta delle modifiche apportate dimostra come gli interventi occasionali che incidono su un settore normativo già complesso e stratificato, in cui le disposizioni si sovrappongono e si intrecciano senza una visione sistemica, possono facilmente generare effetti inattesi, in contrasto con le finalità dichiarate. Emerge così con forza la sensazione che molti interventi con velleità di riforma siano concepiti più per rispondere a esigenze contingenti di bilancio e/o siano adottati frettolosamente, prestando un'attenzione insufficiente alle concrete conseguenze sull'organizzazione universitaria e sul personale della ricerca.

\*(\*) Il saggio è stato sottoposto a *double blind peer review* con valutazione positiva. Esso confluirà nel fascicolo n. 1/2026 (semestrale) della *Rivista telematica di diritto tributario*.

<sup>1</sup> Disegno di legge S. 1518/2025.

<sup>2</sup> D.P.R. n. 304/2025.

<sup>3</sup> V., da ultimo, il D.M. 6 agosto 2025, n. 592.

<sup>4</sup> L. 29 giugno 2022, n. 79.

<sup>5</sup> Disegno di legge S. 1240/2024.

<sup>6</sup> Si veda, ad esempio, la mozione approvata dal Dipartimento di Scienze Sociali e Politiche della Statale di Milano ad agosto 2025.

<sup>7</sup> La circ. min. 23 dicembre 1997, 326 par. 54.

<sup>8</sup> Cfr. CASTELLANI G. - VANTAGGIO M., *Trattamento fiscale delle borse di studio*, in *il fisco*, 1991, 31, 5082 ss.; MASI M., *Borse di studio: le innovazioni legislative sul trattamento tributario*, in *il fisco*, 1983, 1619 ss.; STEFANORI M., *Il nuovo trattamento tributario ai fini dell'IRPEF delle borse di studio*, in *Rass. trib.*, 1984, III, 238 ss.

<sup>9</sup> Sui redditi di lavoro dipendente la dottrina è ampissima. V., ad esempio, CROVATO F., *I redditi di lavoro dipendente*, in TESAURO F. (a cura di), *L'imposta sul reddito delle persone fisiche (giurisprudenza sistematica di diritto tributario)*, Torino, 1994, I, 302 ss.; ID., *Il lavoro dipendente nel sistema delle imposte sui redditi*, Padova, 2001, 10 ss.; D'AMATI N., *La disciplina tributaria del lavoro dipendente*, Padova, 2003; FICARI V., *La nozione di reddito di lavoro dipendente. Profili generali*, in FICARI V. (a cura di), *I redditi di lavoro dipendente*, Torino, 2003, 1 ss.; ROSSI RAGAZZI F., voce *Redditi di lavoro dipendente*, in *Enc. giur. Treccani*, Roma, 1991; TINELLI G., *Lavoro nel diritto tributario*, Torino, 1992; URICCHIO A., *La qualificazione del reddito di lavoro dipendente tra definizioni normative e itinerari della giurisprudenza*, in *Dir. prat. trib.*, 2002, I, 50 ss.; ID., *Il reddito dei lavori tra autonomia e dipendenza*, Bari, 2006. Sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, v. FERRANTI G. - DODERO A. - ZACCARIA L., *I redditi di lavoro dipendente e assimilati*, Milano, 1999, 42 ss. e RUSSO G., *I redditi assimilati ai redditi di lavoro dipendente*, in FICARI V. (a cura di), *I redditi di lavoro dipendente*, cit., 250 ss.

<sup>10</sup> Sul carattere non lavorativo delle attività di chi percepisce la borsa v. RUSSO, *I redditi assimilati*, cit., 274. Sull'assenza di un vincolo di subordinazione e sulle ragioni per cui le borse sono state introdotte tra i redditi assimilati previsti nell'art. 50 TUIR nelle borse v. CROVATO F., *Manuale di diritto tributario*, Milano, 2025, 265 il quale sostiene che si tratti di ragioni di cautela fiscale verso l'ipotesi di erogazioni sostanzialmente retributive ma mascherate sotto forma di borse e premi di studio mentre, nel caso in cui la borsa sia erogata dal pubblico, e come tale si sottragga a queste ragioni, scatterebbe un'esenzione.

<sup>11</sup> Ris. min. 22 novembre 2010, n. 120/E.

<sup>12</sup> La circ. n. 238/E/2000 ha precisato che, oltre tale soglia, le somme percepite concorrono integralmente alla formazione del reddito.

<sup>13</sup> Diversamente, non beneficiano di esenzione le borse corrisposte ai medici impegnati nei corsi di formazione specifica in medicina generale secondo la ris. 30 ottobre 2002, n. 338/E.

<sup>14</sup> Ris. n. 109/E/2009. Sul tema della tassazione delle borse Erasmus si veda anche CGUE, sent., 16 gennaio 2025, n. 277, con cui si è stabilito che uno Stato membro non può ridurre o sopprimere le agevolazioni fiscali – come la maggiorazione della deduzione per figli a carico – a un genitore solo perché il figlio ha ricevuto un aiuto alla mobilità Erasmus+, pena la violazione degli artt. 20 e 21 TFUE.

<sup>15</sup> Lettera della FLC CGIL alla Ministra dell'Università e della Ricerca e a Presidenza e componenti delle VII Commissioni di Camera "*Cultura, scienza e istruzione*" e Senato "*Cultura e patrimonio culturale, istruzione pubblica, ricerca scientifica, spettacolo e sport*", 14 luglio 2025.

<sup>16</sup> Risposta a interpello 6 agosto 2025, n. 204

<sup>17</sup> Risposta a interpello n. 53/2026.

<sup>18</sup> V. FEDELE A., *La Cassazione e l'interpretazione delle norme di agevolazione tributaria: primi segnali di un nuovo orientamento?*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2018, 2, 5 ss.; ID., *La sentenza della Corte costituzionale come "rimedio" al rifiuto dell'estensione analogica*, in *Riv. dir. trib.*, 2018, 4, II, 171 ss.; LA ROSA S., *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Milano, 1968, 29 ss.; MOSCHETTI F., *Le esenzioni fiscali come "norme limite suscettibili di interpretazione analogica"*, in *Giur. it.*, 1976, I, 153 ss.; ID., voce *Agevolazioni fiscali*, in *Dig. disc. priv.*, sez. comm, Torino, 1987, 84 ss.; POLANO M., *Norme di agevolazione tributaria ed interpretazione*, in *Dir. prat. trib.*, 1972, II, 722 ss. F. S. F. V.

<sup>19</sup> Per i redditi che non superano i 20.000 euro, l'importo oscilla tra il 4,8% e il 7,1% del reddito; per chi si colloca tra i 20.000 e i 40.000 euro, spetta invece una detrazione che arriva: fino a 1.000 euro per i redditi tra 20.000 e 32.000, per poi scendere progressivamente fino ai 40.000 euro.

<sup>20</sup> V. IORIO V., *Le Borse di studio post laurea ora sono tassate: da giugno non c'è più l'esenzione Irpef*, in *Corriere della sera*, 25 giugno 2025.

<sup>21</sup> Interrogazione a risposta scritta n. 4/06546 presentata da Elisabetta Piccolotti, testo di martedì 9 dicembre 2025, seduta n. 580.

<sup>22</sup> Ad esempio, il congedo di maternità per gli assegnisti è corrisposto per l'80% dall'INPS ed è rimessa alle università la scelta se e in che misura erogare il restante 20%.

- <sup>23</sup> Nel 2022 il FFO copriva quasi 2/3 dei finanziamenti totali, di cui il 50-60% destinato alla ricerca cfr. CIGNARELLA C. - TURATI G., *Quali prospettive per la ricerca nelle università?*, in *Osservatorio CPI*, 4 luglio 2024.
- <sup>24</sup> *Ex multis*, v. PERANI G., *Lo stato della ricerca scientifica in Italia*, Aspen Institute Italia, giugno 2025.
- <sup>25</sup> CIGNARELLA C. - COTTARELLI C., *La spesa pubblica per l'istruzione in Italia: bassa in discesa e sbilanciata verso i livelli meno avanzati*, in *Osservatorio CPI*, 26 novembre 2024; v. anche GERACI N. - OLMASTRONI G., TURATI G., *Cresce il divario nella spesa in RS tra Italia e Paesi OCSE*, in *Osservatorio CPI*, 15 novembre 2024.
- <sup>26</sup> Si veda la nota della Commissione europea, *“Non-eligibility of IRAP in EU-funded research projects”*, 10 gennaio 2008.
- <sup>27</sup> Cfr. LIACI S. - RICCIARDI G., *Fuga di cervelli: le agevolazioni fiscali sono efficaci?*, in *Osservatorio CPI*, 29 aprile 2022). In particolare, per docenti e ricercatori, il regime previsto dall'art. 44 D.L. n. 78/2010 (“rientro dei cervelli”).
- <sup>28</sup> REDAZIONE SCUOLA, *Così l'Italia ha «perso» 14mila ricercatori che all'estero sono fra i migliori*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 novembre 2020.
- <sup>29</sup> Cfr. *Condizione occupazionale dei Dottori di ricerca. Report 2025*.
- <sup>30</sup> REDAZIONE SCUOLA, *Fuga dei ricercatori italiani, tra i più premiati nell'Unione europea*, in *Il Sole 24 Ore*, 13 settembre 2023.
- <sup>31</sup> Sul regime impatriati esiste ampia letteratura. V., tra gli altri, BERETTA G., *Le agevolazioni fiscali per i lavoratori “impatriati”. Il decreto attuativo del MEF tra chiarimenti e criticità*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2016, 2, 113 ss.; FERRANTI G., *Nuovo regime fiscale per i lavoratori impatriati*, in *il fisco*, 2024, 4, 313 ss.; IZZO B., *Il regime degli impatriati: rassegna della prassi amministrativa*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 1, 85 ss.; LEO M., *Regime degli impatriati bis: i dubbi non mancano*, in *Corr. trib.*, 2021, 7, 624 ss.; MAGLIARO A. - CENSI S., *Ancora un ampliamento delle norme tributarie di favore per i soggetti che trasferiscono la residenza fiscale in Italia*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2019, 2, 417 ss. MAGLIARO A. - CENSI S., *La recente pandemia e le modifiche normative rendono incerta e problematica l'applicazione della normativa sugli impatriati al mondo dello sport*, in *Riv. tel. dir. trib.*, 2022, 2, 759 ss.; SCARIONI P. - MARTINO A.F. - MILANI E., *Riforma del regime speciale per lavoratori impatriati e nuove criticità*, in *Corr. trib.*, 2023, 12, 1009 ss.; TURRI G., *Le agevolazioni per attrarre in Italia cittadini italiani ad alto reddito e ad elevata specializzazione*, in *Dir. prat. trib.*, 2018, 6, II, 2755 ss.
- <sup>32</sup> CICCARELLI R., *Ricerca, non si ferma la protesta contro l'espulsione dall'università*, in *il manifesto*, 24 giugno 2025.