

La Consulenza del *Lavoro*

Rivista di aggiornamento e approfondimento
in materia di lavoro e previdenza



Tommaso FONTI, Valeria ZEGA *

Applicazione del regime fiscale agevolato dei lavoratori impatriati ai dipendenti che rientrano in Italia da un distacco all'estero

La sentenza n. 1479 del 25.5.2022 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha ammesso l'applicazione del regime fiscale agevolato per i lavoratori impatriati a un dipendente rientrato in Italia da un distacco all'estero, in possesso di tutti i requisiti previsti dall'art. 16 del DLgs. 147/2015. La Ctp di Milano ha applicato un'interpretazione letterale della norma e ha ritenuto "erronea" l'interpretazione fornita negli anni dall'Agenzia delle Entrate, che prevede condizioni restrittive e ulteriori rispetto ai requisiti espressamente previsti dall'art. 16 del DLgs. 147/2015, di fatto rendendo difficoltoso l'accesso al regime fiscale agevolato in esame per i dipendenti che rientrano in Italia da un distacco all'estero.

1. Considerazioni introduttive

Nell'ambito della mobilità internazionale dei lavoratori, la corretta gestione del rientro dei lavoratori distaccati all'estero ha assunto notevole importanza negli ultimi anni, caratterizzati dalla diffusione della pandemia da COVID-19 e, di conseguenza, dalla crescente necessità delle aziende di far rientrare in Italia i propri dipendenti precedentemente distaccati in Paesi esteri.

Oltre alla regolarizzazione degli aspetti con-

trattuali e previdenziali connessi con la fine del periodo di distacco, assume rilievo la gestione degli aspetti fiscali, specialmente al fine di verificare la possibilità di applicare ai dipendenti potenziali agevolazioni previste dalla normativa italiana.

Una agevolazione fiscale potenzialmente applicabile ai dipendenti che rientrano in Italia da un distacco all'estero è il c.d. regime fiscale agevolato per i lavoratori impatriati, previsto e disciplinato dall'art. 16 del DLgs.

* Avvocati dello Studio Bacciardi Partners

147/2015, come modificato dall'art. 5 del DL 34/2019.

Il presente contributo ha lo scopo di analizzare la possibilità di applicare il suddetto regime fiscale ai dipendenti di aziende italiane che rientrano in Italia dopo un periodo di distacco all'estero, alla luce delle posizioni assunte negli anni dalla Agenzia delle Entrate e, più recentemente, dalla giurisprudenza di merito con la sentenza n. 1479/2022.

2. Requisiti per l'applicazione del regime fiscale agevolato dei lavoratori impatriati

L'art. 16 del DLgs. 147/2015 è stato introdotto dal legislatore al fine **di attrarre la residenza in Italia** dei lavoratori che, grazie all'esperienza maturata all'estero, possono favorire lo sviluppo economico, culturale e tecnologico del Paese¹.

La norma, infatti, prevede un regime di tassazione agevolato, secondo cui i redditi di lavoro dipendente, nonché i redditi assimilati e i redditi di lavoro autonomo, prodotti in Italia, concorrono a formare il reddito complessivo del lavoratore nella misura del **30%** del loro ammontare, a condizione che il lavoratore:

- trasferisca la propria residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'art. 2 del TUIR;
- non sia stato residente in Italia nei 2 periodi di imposta precedenti al trasferimento;
- si impegni a risiedere in Italia per almeno 2 anni;
- presti la propria attività lavorativa prevalentemente sul territorio italiano.

Inoltre, ai sensi del comma 5-*bis*, la percentuale dei redditi di lavoro dipendente,

dei redditi assimilati e dei redditi di lavoro autonomo che concorre alla formazione del reddito complessivo è pari al **10%** per i lavoratori che, oltre ad essere in possesso dei suddetti requisiti, trasferiscono la propria residenza fiscale nel Sud Italia, più precisamente in una delle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna.

Il lavoratore può beneficiare dell'agevolazione fiscale a partire dal periodo di imposta in cui è avvenuto il trasferimento della residenza fiscale in Italia e per i 4 periodi di imposta successivi. Inoltre, è possibile estendere il periodo di applicazione per ulteriori 5 periodi di imposta se il lavoratore:

- ha almeno un figlio minore o a carico, anche in affidato preadottivo;
- diventa proprietario di almeno una unità di tipo residenziale in Italia, successivamente al trasferimento della residenza fiscale o nei 12 mesi che precedono il trasferimento.

Durante gli ulteriori 5 periodi di imposta oggetto di estensione dell'agevolazione, i redditi di lavoro subordinato, i redditi assimilati e i redditi di lavoro autonomo concorrono alla formazione del reddito complessivo del lavoratore nella misura del **50%** del loro ammontare, ovvero nella misura del **10%** nel caso in cui il lavoratore abbia almeno tre figli minorenni o a carico, anche in affidato preadottivo.

Al fine di beneficiare del regime fiscale agevolato in esame, il lavoratore dipendente dovrà presentare una **richiesta scritta** al proprio datore di lavoro entro il termine del periodo di imposta in cui è avvenuto il rientro in Italia.

Il datore di lavoro applicherà il beneficio fi-

1 Circ. Agenzia delle Entrate n. 17/E del 23.5.2017 § 3.1.

scaie a partire dal periodo di paga successivo alla richiesta e, in sede di conguaglio, dalla data dell'assunzione, mediante applicazione delle ritenute sull'imponibile ridotto alla percentuale di reddito tassabile.

Nel caso in cui il datore di lavoro non abbia potuto riconoscere l'agevolazione, il contribuente potrà fruirne direttamente nella **dichiarazione annuale dei redditi**, nella quale il reddito dovrà essere indicato già in misura ridotta.

Con riferimento invece ai lavoratori autonomi, gli stessi possono beneficiare del regime fiscale agevolato direttamente in sede di presentazione della dichiarazione annuale dei redditi o, in alternativa, in sede di applicazione della ritenuta di acconto operata dal committente sui compensi percepiti².

3. Applicabilità del regime fiscale agevolato dei lavoratori impatriati ai dipendenti che rientrano da un distacco all'estero

L'art. 16 del DLgs. 147/2015 non disciplina espressamente l'applicazione del regime fiscale agevolato in esame ai dipendenti che rientrano in Italia al termine di un periodo di distacco all'estero³, a differenza dell'art. 3 della L. 238/2010 che originariamente regolava l'applicazione di incentivi fiscali ai lavoratori impatriati ed **escludeva espressamente** "i soggetti che pur essendo titolari di un rapporto di lavoro a tempo indeterminato con pubbliche amministrazioni o con imprese di diritto italiano,

svolgono all'estero, in forza di tale rapporto, la propria attività lavorativa (...)"⁴.

Sul punto, è intervenuta più volte l'Agenzia delle Entrate, consolidando negli anni un orientamento interpretativo estremamente restrittivo. Tale orientamento si basa sulla identificazione di **condizioni ulteriori rispetto a quelle previste dalla norma**, di fatto limitando ampiamente l'accesso al regime fiscale agevolato dei lavoratori impatriati ai dipendenti che rientrano in Italia da un distacco all'estero.

Tuttavia, di recente, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, con sentenza n. 1479 del 25.5.2022, ha ammesso l'applicazione del regime fiscale agevolato dei lavoratori impatriati a favore di un dipendente rientrato in Italia da un distacco all'estero, in quanto nel caso in esame sussistevano tutti i requisiti previsti dall'art. 16 del DLgs. 147/2015.

POSIZIONE ASSUNTA DALL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Agenzia delle Entrate ha assunto sin da subito un approccio **restrittivo** con riferimento alla possibilità di applicare il regime agevolato per i lavoratori impatriati ai dipendenti che rientrano in Italia al termine di un periodo di distacco all'estero.

Tale orientamento è stato espresso per la prima volta con la circolare n. 17/E del 23.5.2017, in cui l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto che il rientro in Italia dei lavoratori distaccati, "avvenendo in esecuzione delle clausole del preesistente contratto di lavoro, si pone in sostanziale continuità con la prece-

2 Circ. Agenzia delle Entrate 33/E del 28.12.2020, § 6.

3 Si veda, tra gli altri, Delli Falconi F., Costa A. "Redditi dei lavoratori «impatriati» tra nuovi incentivi e razionalizzazione dei regimi agevolati già esistenti", in *Il fisco*, 41, 2015, p. 3925.

4 Art. 3 co. 4 della L. 238/2010.

dente posizione di lavoratori residenti in Italia e, pertanto, non soddisfa la finalità attrattiva della norma"⁵.

La circolare sopra menzionata sembrava pertanto escludere *in toto* l'applicazione del regime agevolato ai dipendenti rientrati da un distacco all'estero.

Tuttavia, con la successiva risoluzione n. 76/2018, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la posizione assunta all'interno della circolare n. 17/E del 23.5.2017 **non preclude la possibilità di applicare il regime fiscale agevolato ai dipendenti rientrati da un distacco all'estero** in ipotesi specifiche, vale a dire quando *"il rientro in Italia non sia conseguenza della naturale scadenza del distacco ma sia determinato da altri elementi funzionali alla ratio della norma agevolativa"*⁶. L'Agenzia delle Entrate specifica che le suddette ipotesi si verificano quando:

- il distacco è stato più volte prorogato e la sua durata nel tempo determini un affievolimento dei legami con il territorio italiano e un effettivo radicamento del dipendente nel territorio estero;
- il rientro in Italia del dipendente non si pone in continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia e il dipendente assume un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario, in ragione delle maggiori competenze ed esperienze professionali maturate all'estero⁷.

Pertanto, se da un lato l'Agenzia delle Entrate sembra riconoscere la possibilità per i dipendenti rientrati da un distacco all'estero

di beneficiare del regime fiscale agevolato per i lavoratori impatriati, dall'altro lato pone specifiche condizioni e requisiti ulteriori per l'applicazione di tale regime fiscale, rispetto a quanto previsto dal tenore letterale dell'art. 16 del DLgs. 147/2015.

Successivamente, tramite la circolare n. 33/E del 28.12.2020, l'Agenzia delle Entrate ha introdotto la necessità di stipulare con l'azienda italiana distaccante un **nuovo contratto di lavoro subordinato e l'assunzione di un ruolo aziendale differente** rispetto a quello ricoperto prima del distacco all'estero.

Inoltre, la sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro subordinato non è di per sé sufficiente se il dipendente si trova in una posizione di continuità con la posizione lavorativa ricoperta prima del distacco.

Infatti, secondo l'Agenzia delle Entrate, il regime fiscale agevolato non trova applicazione quando *"i termini e le condizioni contrattuali, indipendentemente dal "nuovo" ruolo aziendale e dalla relativa retribuzione rimangono di fatto immutati al rientro presso il datore di lavoro in virtù di intese di varia natura, quali la sottoscrizione di clausole inserite nelle lettere di distacco ovvero negli accordi con cui viene conferito un nuovo incarico aziendale, dalle quali si evince che, sotto il profilo sostanziale, continuano ad applicarsi le originarie condizioni contrattuali in essere prima dell'espatrio"*⁸.

La circolare n. 33/E del 28.12.2020 identifica altresì specifici indici di continuità lavorativa, al ricorrere dei quali verrebbe meno la possibilità per i dipendenti rientrati in Italia da un

5 Circ. Agenzia delle Entrate n. 17/E del 23.5.2017, § 3.1.

6 Ris. Agenzia delle Entrate n. 76/E del 5.10.2017. Si veda in merito Pasquarelli D. "Lavoratori rimpatriati dopo un distacco: portata dissuasiva della prassi e tutela del contribuente", in *Corr. Trib.*, 47-48, 2018, pp. 3691 ss.

7 Si veda Costa A. "Assegnazioni estere e condizioni di fruizione del regime per gli impatriati", *La Consulenza del Lavoro*, novembre 2018, n. 70, Anno 3.

8 Circ. Agenzia delle Entrate 33/E del 28.12.2020, § 7.1.

distacco all'estero di beneficiare del regime fiscale agevolato in esame. Tali indici sono:

- il riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale;
- il riconoscimento dell'anzianità dalla data di prima assunzione;
- l'assenza del periodo di prova;
- clausole volte a non liquidare i ratei di tredicesima e quattordicesima maturati, nonché il trattamento di fine rapporto;
- clausole in cui si prevede che alla fine del distacco, il dipendente sarà reinserito nell'ambito dell'organizzazione della società distaccante e torneranno ad applicarsi i termini e le condizioni di lavoro presso la società di appartenenza in vigore prima del distacco.

I suddetti indici di continuità sussistono nella maggior parte dei distacchi esteri, se non nella totalità degli stessi, proprio in ragione della natura del distacco che, ai sensi dell'art. 30 del DLgs. 276/2003, si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di un altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa⁹.

È pertanto **naturale che, al termine del distacco, il dipendente prosegua il rapporto di lavoro preesistente con l'azienda distaccante** e dunque, stando all'interpretazione fornita dall'Agenzia delle Entrate, nella maggior parte dei casi di rientro da un distacco all'estero, l'agevolazione fiscale prevista per i lavoratori impatriati non può trovare applicazione¹⁰.

L'orientamento inaugurato con la circolare

n. 17/2017, e confermato dalla circolare n. 33/2020, è stato successivamente ribadito dall'Agenzia delle Entrate in diverse risposte ad interpello, tra cui la risposta n. 42/2021, la risposta n. 683/2021, la risposta n. 85/2022 e la risposta n. 259/2022.

Vale la pena soffermarsi sulla risposta ad interpello n. 259/2022, intervenuta di recente, nella quale l'Agenzia delle Entrate ha ammesso l'applicazione del regime fiscale agevolato dei lavoratori impatriati a un dipendente rientrato da un distacco all'estero, anche se lo stesso non aveva sottoscritto con il proprio datore di lavoro un nuovo contratto di lavoro subordinato. Tuttavia, una volta rientrato dal distacco, il dipendente avrebbe svolto una nuova attività lavorativa, caratterizzata da un ruolo aziendale superiore e da nuove condizioni economiche.

Pertanto, nel caso di specie, l'Agenzia delle Entrate ha ritenuto sussistente il **requisito della discontinuità, pur in assenza di un nuovo contratto di lavoro**, richiesto dalla circolare n. 33/2020. Ciò anche in ragione del **radicamento** del dipendente nello Stato estero, nel quale lo stesso risiedeva da 20 anni¹¹.

POSIZIONE ASSUNTA DALLA GIURISPRUDENZA

Con la recente sentenza n. 1479 del 25.5.2022¹², la Commissione Tributaria Provinciale di Milano si è pronunciata per la prima volta in merito alla possibilità per i dipendenti rientrati in Italia da un distacco di beneficiare del regime fiscale agevolato per i lavoratori impatriati.

⁹ Si rinvia anche alla voce "Distacco del personale", in *Guide Eutekne*.

¹⁰ Si veda Marianetti G., Gobbi L. "La prassi amministrativa commenta il regime di favore per gli impatriati", *La gestione straordinaria delle imprese*, 1, 2021; Ascenzi M. "Regime agevolato per i lavoratori impatriati. Le questioni aperte", *La Consulenza del Lavoro*, settembre 2021, n. 61, Anno 6.

¹¹ Risposta a interpello 11.05.2022 n. 259.

¹² In Banca dati Eutekne e *Il fisco*, 28, 2022, pp. 2792 ss., con nota di Degani G.E. "Agevolazioni fiscali agli impatriati anche senza un nuovo contratto di lavoro".

La Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha accolto il ricorso di un contribuente che ha impugnato il silenzio diniego dell'Agenzia delle Entrate, avente ad oggetto la mancata restituzione della maggiore imposta sui redditi delle persone fisiche, per effetto della mancata applicazione del regime fiscale agevolato per i lavoratori impatriati.

Nello specifico, il contribuente era dipendente di una società italiana ed era stato distaccato in Austria a partire dal 2017. Nel 2018, il dipendente si era iscritto all'AIRE e si era definitivamente trasferito in Austria con il proprio nucleo familiare, perdendo così la residenza fiscale in Italia.

Successivamente, nel mese di settembre 2020, il dipendente era poi rientrato in Italia al fine di continuare a prestare la propria attività lavorativa presso la società datrice di lavoro e aveva provveduto a iscriversi all'Anagrafe del Comune di Milano, con conseguente riacquisizione della residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'art. 2 del TUIR.

Il dipendente era pertanto in possesso di tutti i requisiti previsti dall'art. 16 del DLgs. 147/2015 per beneficiare del regime fiscale agevolato dei lavoratori impatriati. Ciononostante, l'Agenzia delle Entrate ha negato al dipendente la possibilità di beneficiare del suddetto regime.

Con la sentenza in esame, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha ritenuto che l'interpretazione dell'art. 16 del DLgs. 147/2015 fornita negli anni dall'Agenzia delle Entrate sia **"erronea"**. Infatti, l'inter-

pretazione dell'Agenzia **non trova supporto nella lettera e nella ratio della norma**, finalizzata a favorire il rientro in Italia di dipendenti che abbiano prestato all'estero la propria attività lavorativa. **La norma, inoltre, in nessun modo fa riferimento alla necessità di stipulare di un nuovo contratto di lavoro.**

In particolare, al fine di avvalorare la tesi per cui il ricorrente aveva diritto a beneficiare del regime fiscale agevolato degli impatriati, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano, in un passaggio finale della sentenza sopra richiamata, afferma che *"non vi è ragione per disconoscere il beneficio al lavoratore distaccato che rientri in Italia, specie laddove – come nel caso di specie – al trasferimento consegua un cambiamento dell'attività lavorativa svolta"*¹³.

Pertanto, la sentenza in commento, menzionando il cambiamento dell'attività lavorativa svolta dal dipendente, riprende il requisito della discontinuità tra la posizione lavorativa originaria e la posizione lavorativa ricoperta dal dipendente dopo il rientro in Italia, introdotto dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 17/E del 2017, ma che **non è presente nel testo dell'art. 16 del DLgs. 147/2015.**

Al netto del requisito della discontinuità dell'attività lavorativa, per la Giurisprudenza di merito che si è ad oggi occupata della materia sembra dunque essere **sufficiente** che il dipendente sia in possesso dei requisiti previsti espressamente dalla norma per poter beneficiare del regime fiscale agevolato dei lavoratori impatriati¹⁴.

13 C.T. Prov. Lombardia Milano, Sez. XI, 25.5.2022, n. 1479.

14 Si veda anche Infranca G., Semeraro P. "Regime degli impatriati post distacco anche senza nuovo contratto", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 4.6.2022. Per gli Autori "ci si attende, naturalmente, che sulla questione si pronuncino (anche a breve) altri giudici tributari, al fine – si auspica – di superare le difficoltà applicative derivanti dall'interpretazione restrittiva dell'Agenzia delle Entrate e assicurare, anche in questa fattispecie, la piena operatività del regime degli impatriati".

4. Considerazioni conclusive

La sentenza n. 1479 del 25.5.2022 della Commissione Tributaria Provinciale di Milano, seppur di portata innovativa e meno restrittiva della posizione assunta nel tempo dall'Agenzia delle Entrate, sembra non prendere del tutto le distanze dall'orientamento dell'Agenzia stessa. Infatti, anche nella suddetta sentenza, permane il riferimento al requisito della **discontinuità** tra la posizione lavorativa ricoperta dal dipendente prima e dopo il distacco. È evidente che il requisito della discontinuità lavorativa, come anticipato, difficilmente può essere riscontrato nei casi di rientro in Italia da un distacco all'estero, proprio in ragione della natura e delle caratteristiche tipiche dell'istituto del distacco. Va segnalato altresì che l'Agenzia delle Entrate sembra adottare un approccio così restrittivo unicamente nel caso dei rientri in Italia di dipendenti distaccati all'estero; al contrario, nel caso di lavoratori che si trasferiscono in Italia per lavorare in **smart working** per conto della società estera datrice di lavoro,

l'Agenzia non richiede invece la sussistenza né del requisito della discontinuità lavorativa né del requisito della instaurazione di un nuovo rapporto di lavoro.

Infatti, ai fini dell'applicazione del regime fiscale agevolato in esame ai casi di impatrio di lavoratori operanti all'estero per prestare la propria attività lavorativa in *smart working* dal territorio italiano, l'Agenzia delle Entrate si limita unicamente a richiedere la sussistenza delle condizioni previste dall'art. 16 del DLgs. 147/2015, senza fare alcun riferimento ai requisiti della discontinuità lavorativa e della novità del rapporto di lavoro¹⁵. Pertanto, l'Agenzia delle Entrate opera una evidente **disparità di trattamento** tra due situazioni sostanzialmente analoghe. E la contraddizione maggiore risiede nel fatto che il requisito della discontinuità dell'attività lavorativa viene richiesto in una situazione, quella del distacco, dove il rientro del lavoratore in continuità rispetto al precedente rapporto di lavoro è un elemento fisiologico, in virtù proprio della natura e delle caratteristiche che connotano l'istituto del distacco.

15 Si vedano le risposte a interpello n. 596 del 16.9.2021, n. 3 del 7.1.2022 e n. 157 del 25.3.2022.

DIREZIONE SCIENTIFICA

Andrea **COSTA**

Dottore Commercialista, Ph.D. in Legislazione sociale europea

Luca **NEGRINI**

Avvocato, Ph.D. in Teoria generale e comparazione processuale

Mario **PAGANO**

Ispettore del lavoro e collaboratore Direzione Centrale Coordinamento Giuridico dell'Ispettorato Nazionale del Lavoro

PERIODICITÀ, CONDIZIONI E MODALITÀ DI ABBONAMENTO

Abbonamento annuale Rivista (3 moduli) € 250,00

In vendita solo per abbonamento.

Al fine di assicurare la continuità nell'invio della rivista, l'abbonamento si intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Eutekne comunicazione scritta di disdetta 30 giorni prima della scadenza dell'abbonamento.

Il prezzo dell'abbonamento è al netto di IVA 4%.

La sottoscrizione dell'abbonamento può essere effettuata:

- con bonifico sul c/c BANCA INTESA SAN PAOLO Sede di Via Monte di Pietà, Torino - IBAN IT12G0306909217100000061135 intestato a EUTEKNE SpA;
- con carta di credito, sul sito www.eutekne.it

Periodicità e distribuzione

L'abbonamento è annuale e dà diritto a ricevere 11 fascicoli mensili in versione online.

Testata registrata presso il Tribunale di Torino,

n. 7733/2016 del 9 agosto 2016

Pubblicazione online

Direttore Responsabile: Alessandro COTTO

Il presente numero è stato chiuso in redazione il 27.9.2022

Tutti i contenuti sono soggetti a copyright. Qualsiasi riproduzione, divulgazione e/o utilizzo anche parziale non espressamente autorizzati da Eutekne spa sono vietati. La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore pur garantendo la massima affidabilità delle opere declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relativi all'elaborazione dei contenuti presenti nella rivista.

EUTEKNE

Editore:

EUTEKNE S.p.A.

Via San Pio V, 27 - 10125 TORINO

telefono +39.011.562.89.70 fax +39.011.562.76.04

e-mail: info@eutekne.it www.eutekne.it

Capitale Sociale € 540.000,00 i.v.

Codice Fiscale, Partita I.V.A. e Registro Imprese di Torino

05546030015

Tutto quello di cui hai bisogno quando ne hai bisogno

- Guida Lavoro
- Contrattazione collettiva
- Rivista "La Consulenza del Lavoro"
- Quotidiano "Eutekne.info"
- Procedure pratiche
- Formulario del Lavoro
- Documentazione ufficiale

Un unico strumento realizzato da professionisti che vivono ogni giorno il mondo del lavoro, per soddisfare tutte le tue **esigenze di informazione, aggiornamento e approfondimento.**

WWW.EUTEKNE.IT/SILE

**La risposta migliore alle tue domande
e ai tuoi bisogni di approfondimento**