



LA CIRCOLARE LAVORO & PREVIDENZA

LA CIRCOLARE ROSSA

PREMESSA

La circolare mensile “Lavoro & Previdenza”, predisposta dallo Studio, è un servizio a supporto degli uffici amministrativi e HR delle Aziende Clienti in ordine alle principali novità normative settoriali del periodo.

Viene pubblicata sul nostro sito internet www.negriassociati.com nella prima decade di ogni mese ed inviata a mezzo posta elettronica ad ogni Cliente con la finalità di fornire un primo affiancamento informativo, in sintesi e costante, delle novità normative che riguardano il mondo del lavoro e della previdenza.

Per garantire un rapido accesso ai soli argomenti che interessano è possibile accedere agli articoli scelti attraverso il sommario interattivo semplicemente “cliccando” sul titolo di interesse.

Per ogni approfondimento si rimane a disposizione.

STUDIO NEGRI E ASSOCIATI
Settore Lavoro & Previdenza





Sommario

Le informative per l'azienda

Le news di settembre	pag. 3
L'Agenzia delle entrate fornisce le indicazioni per erogazione <i>bonus</i> ai dipendenti con figli a carico, fino a 3.000 euro senza imposte	pag. 7
Prestazioni occasionali nei settori dei congressi, delle fiere, degli eventi, degli stabilimenti termali e dei parchi divertimento	pag. 8
Chiarimenti su elezione RLS nelle unità produttive	pag. 11
Compensazione trattamento integrativo speciale turismo	pag. 12
Aggiornata la disciplina del fondo di garanzia Tfr	pag. 13
Chiarimenti per cumulo incentivo assunzioni NEET 2023	pag. 17
Chiarimenti sull'esonero IVS a carico lavoratori	pag. 18
Chiarimenti sull'assegno per congedo matrimoniale	pag. 19
Supporto per la formazione e il lavoro	pag. 20
Profili fiscali del lavoro da remoto (c.d. <i>Smart working</i>)	pag. 21
Finanziamenti agevolati ai lavoratori – chiarimenti	pag. 27
Tassazione prestiti e <i>fringe benefit</i>	pag. 29
Agevolazione sportivi impatriati	pag. 30
Trattamento fiscale delle somme erogate dal datore di lavoro	pag. 31

**GESTIONE DEL RAPPORTO DI LAVORO****Inail: modificato il tasso di interesse di rateazione e sanzioni civili**

L'Inail, con circolare 31 luglio 2023, n. 37, rende noto, a seguito della decisione 27 luglio 2023 della BCE che ha fissato al 4,25% il tasso di interesse sulle operazioni di rifinanziamento principali dell'Eurosistema (ORP), che, a decorrere dal 2 agosto 2023, il tasso di interesse per le rateazioni dei debiti per premi assicurativi e accessori e quello per la determinazione delle sanzioni civili sono i seguenti:

- 10,25% interesse dovuto per le rateazioni dei debiti per premi assicurativi e accessori;
- 9,75% misura delle sanzioni civili.

Riguardo alle rateazioni dei debiti per premi assicurativi e accessori, l'Inail ha chiarito che i piani di ammortamento relativi a istanze di rateazione presentate dal 2 agosto 2023 sono determinati applicando il tasso di interesse pari al 10,25%.

Nulla varia per le rateazioni in corso, per le quali restano validi i piani di ammortamento già determinati con applicazione del tasso di interesse in vigore alla data di presentazione dell'istanza.

Riguardo alle sanzioni civili, a decorrere dal 2 agosto 2023 si applica un tasso pari al 9,75% nelle seguenti ipotesi:

- a) mancato o ritardato pagamento di contributi o premi, il cui ammontare è rilevabile dalle denunce e/o registrazioni obbligatorie (articolo 116, comma 8, lettera a), L. 388/2000);
- b) evasione connessa a registrazioni o denunce obbligatorie omesse o non conformi al vero, qualora la denuncia della situazione debitoria sia effettuata spontaneamente prima di contestazioni o richieste da parte degli enti impositori e comunque entro dodici mesi dal termine stabilito per il pagamento dei contributi o premi e sempreché il versamento dei contributi o premi sia effettuato entro 30 giorni dalla denuncia stessa;
- c) mancato o ritardato pagamento di contributi o premi derivanti da oggettive incertezze connesse a contrastanti orientamenti giurisprudenziali o amministrativi sulla ricorrenza dell'obbligo contributivo, successivamente riconosciuto in sede giudiziale o amministrativa, sempreché il versamento dei contributi o premi sia effettuato entro il termine fissato dagli enti impositori

Nei confronti delle aziende sottoposte a procedure concorsuali, le sanzioni civili possono essere ridotte a un tasso annuo non inferiore a quello degli interessi legali, a condizione che siano integralmente pagati i contributi e le spese: tenuto conto che il tasso di interesse sulle operazioni di rifinanziamento principali dell'Eurosistema è inferiore al tasso degli interessi legali attualmente in vigore pari al 5,00% a decorrere dal 2 agosto 2023, ai fini della riduzione della sanzione civile in caso di mancato o ritardato pagamento del premio si applica il tasso del 5% (misura del tasso degli interessi legali di cui all'articolo 1284, cod. civ.), mentre in caso di evasione si applica il tasso del 7,00% (misura del tasso degli interessi legali di cui all'articolo 1284 del codice civile maggiorato di 2 punti).

(Inail, circolare, 31 luglio 2023, n. 37)

Inps: modifica del tasso di interesse di rateazione e delle sanzioni civili

L'Inps, con circolare 31 luglio 2023, n. 71, rende noto, a seguito della decisione di politica monetaria del 27 luglio 2023 della BCE che ha fissato al 4,25% il tasso di interesse sulle operazioni di rifinanziamento principali dell'Eurosistema (ORP), che, a decorrere dal 2 agosto 2023, il tasso di interesse per la regolarizzazione rateale dei debiti per contributi e sanzioni civili sono i seguenti:





- 10,25% annuo per la regolarizzazione rateale dei debiti per contributi e trova applicazione con riferimento alle rateazioni presentate a decorrere dal 2 agosto 2023;
- 9,75% misura delle sanzioni civili.

Nei confronti delle aziende sottoposte a procedure concorsuali, le sanzioni civili possono essere ridotte a un tasso annuo non inferiore a quello degli interessi legali, a condizione che siano integralmente pagati i contributi e le spese: tenuto conto che il tasso di interesse sulle operazioni di rifinanziamento principali dell'Eurosistema è inferiore al tasso degli interessi legali attualmente in vigore pari all'5,00% a decorrere dal 2 agosto 2023 resta invariata l'applicazione della riduzione massima pari al tasso legale (5%), mentre la riduzione minima in caso di evasione sarà pari all'interesse legale maggiorato di due punti (7%).

(Inps, circolare, 31 luglio 2023, n. 71)

IMPOSTE, CONTRIBUTI E PREMI

Supporto per la formazione e il lavoro: le istruzioni Inps

L'Inps, con circolare n. 77 del 29 agosto 2023, ha fornito i primi chiarimenti operativi sulla misura del Supporto per la formazione e il lavoro, disciplinato dall'articolo 12, D.L. 48/2023.

Il SFL è una misura finalizzata a favorire l'attivazione nel mondo del lavoro delle persone a rischio di esclusione sociale e lavorativa, mediante la partecipazione a progetti di formazione, di qualificazione e riqualificazione professionale, di orientamento, di accompagnamento al lavoro e di politiche attive del lavoro comunque denominate. Nelle misure del Supporto per la formazione e il lavoro rientrano il servizio civile universale di cui al D.Lgs. 40/2017, e i progetti utili alla collettività come definiti ai sensi dell'articolo 6, comma 5-bis, D.L. 48/2023.

Il SFL è destinato ai singoli componenti dei nuclei familiari, di età compresa tra i 18 e i 59 anni, con un valore dell'ISEE familiare, in corso di validità, non superiore a 6.000 euro annui e che non hanno i requisiti per accedere all'ADI.

Possono accedere alla misura, altresì, i componenti dei nuclei familiari, che percepiscono, a far data dal 1° gennaio 2024, l'Assegno di inclusione e che decidono di partecipare ai percorsi sopra indicati, pur non essendo sottoposti agli obblighi previsti dall'articolo 6, comma 4, D.L. 48/2023, purché non siano calcolati nella scala di equivalenza specifica per l'ADI. Ai sensi dell'articolo 2, comma 3, D.L. 48/2023, sono esclusi dal godimento del beneficio i soggetti disoccupati, a seguito di dimissioni volontarie, nei 12 mesi successivi alla data delle dimissioni, fatte salve le dimissioni per giusta causa, nonché la risoluzione consensuale del rapporto di lavoro, intervenuta nell'ambito della procedura di cui all'articolo 7, L. 604/1966.

Ai sensi dell'articolo 3, D.M. 108/2023, la domanda è presentata dall'interessato all'Inps in modalità telematica e il relativo percorso di attivazione viene attuato mediante la piattaforma SIISL. All'atto della domanda, l'interessato viene informato che attraverso il SIISL riceverà l'informazione dell'accettazione della sua domanda del SFL per proseguire il percorso di attivazione.

(Inps, circolare, 29 agosto 2023, n. 77)

Contributi volontari 2023 per il settore agricolo

L'Inps, con circolare 24 luglio 2023, n. 69, fornisce le indicazioni riguardanti le modalità di calcolo, per l'anno 2023, dei contributi volontari relativi alle varie categorie di lavoratori agricoli, diversificate in relazione alla tipologia e alla gestione di appartenenza dei proscrittori volontari.

Le aliquote contributive da applicare per la determinazione dell'importo dei contributi volontari dei lavoratori agricoli dipendenti, a tempo determinato e indeterminato, per l'anno 2023, autorizzati alla



prosecuzione volontaria dell'assicurazione entro il 30 dicembre 1995 ovvero autorizzati dal 31 dicembre 1995, hanno raggiunto negli anni precedenti la misura dell'aliquota dovuta dalla generalità delle aziende agricole al Fondo pensione lavoratori dipendenti (FPLD): pertanto, l'aliquota da applicare è quella stabilita per il FPLD a decorrere dal 1° gennaio 2023, pari al 29,90% di cui il 29,79% come quota pensione e lo 0,11% come aliquota base.

I coltivatori diretti, i coloni, i mezzadri e gli imprenditori agricoli professionali versano i contributi volontari secondo quattro classi di reddito settimanale.

Per gli operai agricoli a tempo determinato e indeterminato, in conformità all'articolo 4, D.P.R. 1432/1971, e successive modificazioni, l'importo del contributo integrativo volontario, che può essere richiesto fino alla concorrenza di 270 giornate annue, è pari a quello del contributo obbligatorio vigente nell'anno cui si riferiscono i versamenti volontari a integrazione.

Pertanto, i contributi integrativi sono commisurati all'imponibile contributivo determinato in base alle retribuzioni percepite, sul quale deve essere applicata l'aliquota IVS vigente nel settore che, per l'anno 2023, per il FPLD è pari a 29,90%.

(Inps, circolare, 24 luglio 2023, n. 69)

Inail: assicurazione giornalisti ex Inpgi e servizi on line

L'Inail, con nota operativa 27 luglio 2023 n. 8069, comunica che il servizio online "Contributi giornalisti periodo transitorio > Richiesta codice ditta per denunce mensili/Variazioni anagrafiche" sul portale www.inail.it è stato implementato con 2 nuove sezioni relative alla comunicazione di sospensione dall'obbligo assicurativo o di cessazione del codice ditta.

La comunicazione può essere effettuata dal legale rappresentante/titolare dell'azienda/datore di lavoro soggetto assicurante o da un suo dipendente, ovvero da un consulente del lavoro o altro intermediario legittimato a svolgere adempimenti in materia di lavoro per i lavoratori subordinati nei confronti dell'Inail, che ha ricevuto mandato dal datore di lavoro o da un suo delegato.

Per effettuare la variazione è necessario indicare, oltre al codice fiscale, anche il PIN a suo tempo comunicato.

(Inail, istruzione operativa, 27 luglio 2023 n. 8069)

Durc consultabile direttamente dal telefonino

L'Inps, con comunicato stampa del 23 agosto 2023, rende noto che è stato rilasciato il servizio "Durc OnLine" (nella sezione "Servizi" dell'App Inps mobile): questo servizio consente di consultare i Durc delle imprese e dei lavoratori autonomi direttamente sul proprio *device* (*smartphone* o *tablet*), inserendo il codice fiscale del soggetto da verificare oppure il numero di protocollo del documento. Per ogni Durc *on line*, inoltre, sono disponibili informazioni di sintesi che possono essere visualizzate e scaricate.

(Inps, comunicato stampa, 23 agosto 2023)

Riduzione tasso medio per prevenzione OT23: on line nuovo modello e istruzioni

L'Inail, con comunicato del 4 agosto 2023, comunica che sono disponibili sul proprio sito (<https://www.inail.it/cs/internet/atti-e-documenti/moduli-e-modelli/assicurazione/premio-assicurativo.html>) la versione aggiornata del modulo OT23 e la relativa guida alla compilazione per inoltrare la domanda di riduzione del tasso medio per prevenzione per l'anno 2024.

(Inail, comunicato, 4 agosto 2023)





PRESTAZIONI ASSISTENZIALI E PREVIDENZIALI

Reddito di cittadinanza: nuove istruzioni per il regime transitorio

L'Inps, con messaggio 31 luglio 2023, n. 2835, ha fornito importanti chiarimenti in ordine alla disciplina transitoria per la fruizione del reddito di cittadinanza fino al 31 dicembre 2023.

Il D.L. 4 maggio 2023 n. 48, oltre ad avere introdotto le due nuove misure sostitutive del Reddito di cittadinanza, l'Assegno di inclusione e il supporto per la formazione e il lavoro, ha definito anche il regime transitorio per la fruizione del Reddito di cittadinanza: infatti, pur rimanendo confermata la previsione generale relativa al riconoscimento della misura nel limite massimo di sette mensilità e, comunque, non oltre il termine del 31 dicembre 2023, salvi i casi di non applicazione di tali limiti, l'articolo 13, comma 5 del citato decreto, dispone che i percettori di reddito di cittadinanza, non attivabili al lavoro, per i quali venga comunicata la presa in carico da parte dei servizi sociali entro il suddetto termine di 7 mesi e, comunque, non oltre il 31 ottobre 2023, potranno continuare a fruirne fino al 31 dicembre 2023.

Al riguardo, è necessario chiarire che la previsione normativa non ha come destinatari tutti coloro che cessano di percepire il reddito di cittadinanza alla settima mensilità, ma contempla solo l'ipotesi che, per i nuclei familiari non attivabili al lavoro, non oltre il 31 ottobre, possa pervenire una comunicazione di presa in carico da parte dei servizi sociali.

Per i nuclei presi in carico dai servizi sociali, la fruizione della misura potrà proseguire, senza il limite delle sette mensilità e, comunque, non oltre il 31 dicembre 2023.

(Inps, messaggio, 31 luglio 2023, n. 2835)

Assegno di incollocabilità: la rivalutazione 2023

L'Inail, con circolare 26 luglio 2023, n. 34, rende noto che, con decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali dell'8 giugno 2023, n. 84, l'importo mensile dell'assegno di incollocabilità è stato rivalutato, con decorrenza dal 1° luglio 2023, nella misura di 290,11 euro, sulla base della variazione, registrata dall'Istat, dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai ed impiegati intervenuta tra il 2021 e il 2022, pari all'8,1%. Alle operazioni di conguaglio provvederà direttamente la Direzione centrale per l'organizzazione digitale con il pagamento del rateo di ottobre 2023.

(Inail, circolare, 26 luglio 2023, n. 34)



Oggetto: L'AGENZIA DELLE ENTRATE FORNISCE LE INDICAZIONI PER EROGAZIONE *BONUS* AI DIPENDENTI CON FIGLI A CARICO, FINO A 3.000 EURO SENZA IMPOSTE

La circolare n. 23/E/2023 fornisce le istruzioni per i datori di lavoro che intendono erogare ai propri dipendenti con figli a carico somme o rimborsi a titolo di *benefit*. La prassi dell'Agenzia delle entrate fornisce gli attesi chiarimenti sulla nuova disciplina del *welfare* aziendale, a seguito delle novità introdotte dal "Decreto lavoro" che ha innalzato per il 2023 fino a 3.000 euro (al posto degli ordinari 258,23 euro) il limite entro il quale è possibile riconoscere ai dipendenti beni e servizi esenti da imposte. Lo stesso decreto (D.L. 48/2023) ha inoltre incluso tra i "bonus" che non concorrono a formare reddito di lavoro dipendente anche le somme erogate o rimborsate ai lavoratori per il pagamento delle utenze domestiche di energia elettrica, acqua e gas. Resta inteso che qualora il valore dei beni (tra cui rientra anche l'autoveicolo concesso in uso promiscuo al dipendente) o dei servizi forniti, nonché delle somme erogate o rimborsate per il pagamento delle bollette, risulti complessivamente superiore al limite in oggetto, l'intero valore rientra nell'imponibile fiscale e contributivo.

Ambito soggettivo

Per i dipendenti con figli fiscalmente a carico, dunque, sono esenti dall'Irpef, così come dall'imposta sostitutiva sui premi di produttività, i *benefit* fino a 3.000 euro ricevuti dal datore di lavoro. Rientrano nell'agevolazione anche le somme corrisposte o rimborsate per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale. La circolare precisa che l'agevolazione si applica in misura intera a ogni genitore, titolare di reddito di lavoro dipendente e/o assimilato, anche in presenza di un solo figlio, purché lo stesso sia fiscalmente a carico di entrambi, e ricorda che, per il Fisco, sono considerati a carico i figli con reddito non superiore a 2.840,51 euro (al lordo degli oneri deducibili). Poiché il beneficio spetta per il 2023, questo limite di reddito - che sale a 4.000 euro per i figli fino a 24 anni - deve essere verificato al 31 dicembre di quest'anno. Il documento chiarisce inoltre che la nuova agevolazione spetta a entrambi i genitori anche nel caso in cui si accordino per attribuire la detrazione per figli a carico per intero al genitore che, tra i 2, possiede il reddito più elevato.

L'Agenzia precisa che la disposizione di cui trattasi, si applica ai titolari di redditi di lavoro dipendente e di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente (co.co.co.). Inoltre, i *fringe benefit* di cui all'articolo 51, comma 3, Tuir (quelli fino a 258,23 euro o, nei casi previsti, fino a 3.000 euro) possono essere corrisposti dal datore di lavoro anche *ad personam*.

Le regole per l'agevolazione

Per accedere al beneficio, il lavoratore deve dichiarare al proprio datore di lavoro di averne diritto, indicando il codice fiscale dell'unico figlio o dei figli fiscalmente a carico. In assenza della predetta dichiarazione l'agevolazione in commento non è applicabile. Naturalmente, al venir meno dei presupposti per l'agevolazione - per esempio nel caso in cui, nel corso dell'anno, un figlio non sia più fiscalmente a carico - il dipendente è tenuto a darne tempestiva comunicazione al datore di lavoro. Quest'ultimo recupererà quindi il beneficio non spettante nei periodi di paga successivi e, comunque, entro i termini per le operazioni di conguaglio.

In ultimo viene ricordato che i datori di lavoro provvedono all'attuazione dell'agevolazione in commento previa informativa alle rappresentanze sindacali unitarie laddove presenti.



Oggetto: PRESTAZIONI OCCASIONALI NEI SETTORI DEI CONGRESSI, DELLE FIERE, DEGLI EVENTI, DEGLI STABILIMENTI TERMALI E DEI PARCHI DIVERTIMENTO

La legge di bilancio 2023 aveva:

- elevato per tutti gli utilizzatori del libretto famiglia e del contratto di prestazione occasionale l'importo massimo di compenso erogabile per anno civile dal singolo utilizzatore alla totalità dei prestatori che, dal 1° gennaio 2023, è pari a 10.000 euro;
- ampliato la platea di utilizzatori del contratto di prestazione occasionale, consentendone il ricorso agli utilizzatori che hanno alle proprie dipendenze fino a 10 lavoratori subordinati a tempo indeterminato (anziché 5).

Il decreto lavoro ha poi introdotto novità per le prestazioni di lavoro occasionale modificando, per gli utilizzatori che operano nei settori dei congressi, delle fiere, degli eventi, degli stabilimenti termali e dei parchi divertimento, i limiti economici di utilizzo (15.000 euro, anziché 10.000) e i livelli occupazionali (25, anziché 10 lavoratori subordinati a tempo indeterminato) oltre i quali non è possibile accedere al contratto di prestazione occasionale.

L'Inps aveva fornito le indicazioni sulle modifiche normative recate dalla legge di bilancio 2023 con la circolare n. 6/2023 e ora, con la circolare n. 75/2023, illustra le novità per i settori dei congressi, delle fiere, degli eventi, degli stabilimenti e dei parchi divertimento.

Il decreto lavoro ha anche previsto la possibilità di acquistare il libretto famiglia anche presso le rivendite di generi di monopolio e che, a richiesta del prestatore, il c.d. pagamento immediato possa essere effettuato anche presso le suddette rivendite, ma sul merito l'Inps si è riservato di fornire, con successiva comunicazione, le relative indicazioni operative.

Profili soggettivi

Gli utilizzatori in oggetto, che abbiano alle proprie dipendenze fino a 25 lavoratori a tempo indeterminato (per le modalità di computo della media occupazionale vale quanto specificato al § 6.2 della circolare Inps n. 107/2017 e al § 3 del messaggio n. 2887/2017), ammessi al nuovo regime sono esclusivamente quelli che svolgono quale attività primaria e/o prevalente una tra quelle contrassegnate dai codici Ateco2007 di seguito indicati:

- 82.30.00: Organizzazione di convegni e fiere;
- 96.04.20: Stabilimenti termali;
- 93.21.01: Gestione di parchi divertimento, tematici e acquatici, nei quali sono in genere previsti spettacoli, esibizioni e servizi;
- 96.09.05: Organizzazione di feste e cerimonie.

Il settore di attività deve risultare dalle informazioni presenti presso il Registro delle imprese. Il codice 93.21.01 deriva, in seguito all'aggiornamento Istat del 2022, dal codice 93.21.00 "*Parchi di divertimento e parchi tematici*", perciò gli utilizzatori operanti in tale settore devono aggiornare presso il Registro delle imprese il codice dell'attività, se non già corretto e verificare che nel sito Inps risulti quello corretto.

Si ricorda che, in ogni caso, è vietato ricorrere al contratto di prestazione occasionale nell'ambito dell'esecuzione di appalti di opere o servizi.





Limite economico

Gli utilizzatori in oggetto, a decorrere dall'anno civile 2023 (1° gennaio – 31 dicembre), possono utilizzare il contratto di prestazione occasionale ed erogare compensi fino a 15.000 euro nei confronti della totalità dei prestatori, ricordando che, ai fini del rispetto dei limiti di compenso annuo riferiti a ciascun utilizzatore con riguardo alla totalità dei prestatori, la misura del compenso è calcolata sulla base del 75% del suo effettivo importo per le seguenti categorie di prestatori:

- titolari di pensione di vecchiaia o di invalidità;
- giovani con meno di 25 anni di età, se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso un istituto scolastico di qualsiasi ordine e grado ovvero a un ciclo di studi presso l'università;
- persone disoccupate;
- percettori di prestazioni integrative del salario ovvero di altre prestazioni di sostegno del reddito.

Restando invariati gli altri limiti economici, per gli utilizzatori in commento i limiti economici sono pertanto i seguenti:

- per ciascun prestatore, con riferimento alla totalità degli utilizzatori, compensi di importo complessivamente non superiore a 5.000 euro;
- per ciascun utilizzatore, con riferimento alla totalità dei prestatori, compensi di importo complessivamente non superiore a 15.000 euro;
- per le prestazioni complessivamente rese da ogni prestatore in favore del medesimo utilizzatore, compensi di importo non superiore a 2.500 euro.

Profili sanzionatori

Con specifico riferimento agli utilizzatori operanti nei settori in trattazione, per cui sussiste il divieto di utilizzo nel caso abbiano alle proprie dipendenze più di 25 lavoratori subordinati a tempo indeterminato, nonché il divieto di utilizzo nell'ambito dell'esecuzione di appalti di opere o servizi, l'Inps rinvia al § 9 della circolare n. 107/2017 e al § 8 della circolare n. 103/2018.

Profili operativi

È prevista l'implementazione dal 9 agosto 2023 del servizio Inps "Contratto di prestazione occasionale" con la nuova classificazione "aziende che operano nel settore dei congressi, delle fiere, degli eventi, degli stabilimenti termali e dei parchi divertimento", selezionabile da chi svolga quale attività primaria e/o prevalente una tra quelle contrassegnate dai codici Ateco2007 prima indicati, nel rispetto delle istruzioni generali dettate con le circolari n. 107/2017 e n. 103/2018.

Nel caso in cui l'utilizzatore che opera in detti settori sia già registrato nel servizio "Contratto di prestazione occasionale", l'aggiornamento di classificazione avverrà in automatico al momento del primo accesso. Qualora l'utilizzatore abbia già utilizzato il contratto di prestazione occasionale, le somme erogate a titolo di compenso in altra sezione della procedura concorreranno al raggiungimento del nuovo limite di 15.000 euro nell'anno civile.

Per tali ragioni:

- l'utilizzatore classificato quale "altro utilizzatore" che abbia erogato nel 2023, ad esempio, nei confronti della totalità dei prestatori 7.000 euro (rispetto al limite massimo di 10.000 euro), in seguito alla classificazione nella sezione "aziende che operano nel settore dei congressi, delle fiere, degli eventi, degli stabilimenti termali e dei parchi divertimento" potrà utilizzare ulteriori 8.000 euro, nel rispetto del limite massimo di 15.000 euro;





STUDIO NEGRI E ASSOCIATI

- nel caso risulti che la classificazione nella sezione delle “aziende che operano nel settore dei congressi, delle fiere, degli eventi, degli stabilimenti termali e dei parchi divertimento” non sia più conforme ai codici Ateco2007 indicati in precedenza, l'utilizzatore non avrà più accesso alla predetta sezione, ma dovrà riclassificarsi in altra sezione in relazione all'attività economica svolta e, qualora sia stato già raggiunto il limite massimo di 10.000 euro erogabili, quale compenso complessivo nei confronti della totalità dei prestatori, non sarà possibile l'inserimento di ulteriori prestazioni di lavoro occasionale per il medesimo anno civile.





Oggetto: CHIARIMENTI SU ELEZIONE RLS NELLE UNITÀ PRODUTTIVE

La commissione del Mlps per gli interpellati in materia di salute e sicurezza sul lavoro ha fornito, con risposta n. 4/2023, importanti chiarimenti circa la corretta interpretazione dell'articolo 47, T.U. sicurezza sul lavoro. La questione sottoposta dall'istante ai tecnici ministeriali riguarda, in particolare, la previsione della norma nella parte in cui dispone obbligatoriamente la presenza del rappresentante dei lavoratori per la sicurezza in tutte le aziende o unità produttive. Più nello specifico il dubbio è relativo alle aziende, come ad esempio le catene di supermercati, che hanno numerose unità produttive autonome se, quindi, debba essere presente un RLS per ogni articolazione aziendale e se ciò non risulti incompatibile con la norma stessa che prevede un numero di rappresentanti in funzione del numero di lavoratori dipendenti complessivi. Nel caso in questione l'azienda ha una popolazione aziendale compresa tra 201 e 1000 lavoratori per cui gli RLS al massimo sono 3 con conseguente esclusione dei rappresentanti eletti nelle singole unità produttive, ma in evidente sovrannumero rispetto ai limiti legali.

Con la premessa che la Commissione è tenuta a rispondere a “*quesiti di ordine generale sull'applicazione della normativa di salute e sicurezza del lavoro*” e non a quesiti relative a fattispecie specifiche, i tecnici del Ministero ribadiscono che vi sia espressa previsione, nella norma, di elezione o designazione del RLS in ogni azienda o unità produttiva. La stessa normativa poi precisa che il numero, le modalità di designazione o di elezione del rappresentante dei lavoratori per la sicurezza, nonché il tempo di lavoro retribuito e gli strumenti per l'espletamento delle loro funzioni, siano fissati in sede di contrattazione collettiva, fatto salvo, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 47, comma 7, un numero minimo di rappresentanti, da riferirsi comunque a ciascuna azienda o unità produttiva, a seconda del numero dei lavoratori impiegati.



Oggetto: COMPENSAZIONE TRATTAMENTO INTEGRATIVO SPECIALE TURISMO

Con la risoluzione n. 51/E/2023, è stato istituito il codice tributo 1702 per l'utilizzo in compensazione da parte dei sostituti d'imposta, tramite modello F24, del credito maturato per effetto dell'erogazione del trattamento integrativo speciale del lavoro notturno e straordinario effettuato nei giorni festivi nel comparto turistico, di cui all'articolo 39-*bis* del decreto lavoro.

In sede di compilazione del modello F24, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione "Erario" in corrispondenza delle somme indicate nella colonna "importi a credito compensati", ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al riversamento dell'agevolazione, nella colonna "importi a debito versati". Nei campi "rateazione/regione/prov./mese rif." e "anno di riferimento" sono indicati, rispettivamente, il mese e l'anno in cui è avvenuta l'erogazione del trattamento integrativo speciale, nei formati "O0MM" e "AAAA".

Ai fini dell'utilizzo in compensazione del credito di cui trattasi il modello F24 deve essere presentato esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento.

L'utilizzo in compensazione, invece, non deve essere preceduto dalla presentazione della dichiarazione da cui emerge il credito.



Oggetto: AGGIORNATA LA DISCIPLINA DEL FONDO DI GARANZIA TFR

Si informano i signori clienti che l'Inps, con circolare n. 70/2023, ha aggiornato le istruzioni operative relative all'accesso al fondo di garanzia Tfr e dei crediti di lavoro, a seguito delle novità derivanti dall'entrata in vigore del Codice della crisi di impresa (D.Lgs. 14/2019). Il documento sostituisce integralmente le precedenti istruzioni contenute nelle circolari n. 74/2008 e n. 32/2010.

Si ricorda che il Fondo è stato istituito con L. 297/1982, è finanziato con un contributo a carico datore di lavoro pari allo 0,20% della retribuzione imponibile, elevato allo 0,40% per i dirigenti di aziende industriali titolari di posizione assicurativa presso l'Inpdai alla data della sua soppressione; per la suddetta contribuzione non trova applicazione il massimale di legge.

Soggetti tutelati

L'intervento del fondo di garanzia può essere richiesto da tutti i lavoratori subordinati, compresi apprendisti, dirigenti e soci di cooperative di lavoro, dipendenti da datori di lavoro tenuti al versamento del contributo, e cioè tutti i datori di lavoro che abbiano alle proprie dipendenze lavoratori che maturano il Tfr ai sensi dell'articolo 2120, cod. civ..

Si ricorda che, dal 1° luglio 2022, a seguito del passaggio all'Inps della funzione previdenziale svolta dall'Inpgi, il fondo di garanzia eroga le prestazioni anche ai giornalisti professionisti, pubblicisti e praticanti titolari di un rapporto di lavoro subordinato.

Possono chiedere le prestazioni erogate dal fondo di garanzia anche i lavoratori dello spettacolo titolari di un rapporto di lavoro subordinato; inoltre, a decorrere dalla data di entrata in vigore del D.Lgs. 36/2021 (1° luglio 2023) i datori di lavoratori subordinati dello sport (compresi gli sportivi professionisti e non) hanno l'obbligo di versare il contributo al fondo di garanzia qualora detti lavoratori maturino il Tfr ai sensi dell'articolo 2120, cod. civ., ossia qualora il lavoratore sportivo subordinato non maturi il diritto al trattamento di fine rapporto ai sensi dell'articolo 2123, cod. civ., ovvero nei casi in cui le federazioni sportive nazionali, le discipline sportive associate e gli enti di promozione sportiva non abbiano provveduto alla costituzione del fondo previsto dall'articolo 26, comma 4, D.Lgs. 36/2021.

L'intervento del fondo di garanzia può essere richiesto anche dagli "aventi diritto" del lavoratore.

Sono esclusi dall'intervento del fondo di garanzia: i lavoratori autonomi, quelli parasubordinati, i lavoratori dipendenti dello Stato, degli enti pubblici non economici, delle regioni, province e comuni; i lavoratori iscritti al fondo esattoriale ("*Fondo di previdenza per gli impiegati dipendenti dai concessionari del servizio di riscossione dei tributi e delle altre entrate dello Stato e degli enti pubblici*") di cui alla L. 377/1958), i lavoratori iscritti al fondo dazieri, i soci delle cooperative di piccola pesca di cui alla L. 250/1958, gli operai agricoli a tempo determinato, gli impiegati e dirigenti dipendenti da aziende agricole, i calciatori e gli allenatori professionisti.

Al fondo di garanzia è applicabile, stante la sua natura previdenziale, il principio di automaticità previsto dall'articolo 2116, cod. civ.: pertanto, le prestazioni del fondo di garanzia sono dovute anche quando il datore di lavoro non abbia versato il relativo contributo e l'obbligazione contributiva sia prescritta.

Crediti tutelati dal Fondo e presupposti per l'intervento

I crediti di lavoro che possono essere corrisposti dal fondo di garanzia sono:

- il trattamento di fine rapporto (Tfr);
- le retribuzioni relative agli ultimi 3 mesi del rapporto.

I requisiti per accedere alle prestazioni del fondo di garanzia sono diversi a seconda che il datore di lavoro sia soggetto o meno alle disposizioni della legge fallimentare.





Il criterio distintivo è l'assoggettabilità o meno del datore di lavoro alle procedure di fallimento/liquidazione giudiziale, concordato preventivo, liquidazione coatta amministrativa procedure per le quali l'intervento del fondo di garanzia è esplicitamente disciplinato dall'articolo 2, commi dal 2 al 4, L. 297/1982 e dall'articolo 1, comma 1, D.Lgs. 80/1992.

Quando il datore di lavoro è soggetto alle procedure concorsuali, i requisiti dell'intervento del fondo di garanzia sono:

- A. la cessazione del rapporto di lavoro subordinato;
- B. l'apertura di una procedura concorsuale;
- C. l'esistenza del credito per Tfr/retribuzioni rimasto insoluto.

La giurisprudenza più recente della Corte di Cassazione, pur confermando la natura previdenziale dell'intervento del fondo di garanzia e la sua autonomia rispetto all'obbligazione del datore di lavoro, ha ritenuto che il rinvio all'articolo 2120, cod. civ., contenuto nell'articolo 2, L. 297/1982 *“rende palese la necessità, affinché sorgano i presupposti per l'intervento del Fondo, che:*

- a) sia venuto ad esistenza l'obbligo di pagamento del t.f.r. fissato dall'art. 2120 c.c. in capo al datore di lavoro;*
- b) egli, in tale momento, si trovi in stato di insolvenza”.*

Trasferimento d'azienda

Quando il trasferimento riguarda un'azienda sottoposta a procedura concorsuale liquidatoria, il Legislatore prevede una deroga *ex lege* alla responsabilità del cessionario per i crediti maturati presso il cedente.

Viceversa, in base al nuovo Codice della crisi, in caso di trasferimento delle aziende nei confronti delle quali è stata aperta una procedura non liquidatoria (procedura di concordato preventivo in regime di continuità indiretta, omologazione degli accordi di ristrutturazione dei debiti, quando gli stessi non hanno carattere liquidatorio; procedura di amministrazione straordinaria in caso di continuazione o di mancata cessazione dell'attività), fermo il passaggio al cessionario dei rapporti di lavoro, il Legislatore ha stabilito che l'articolo 2112, cod. civ., trovi applicazione, *“per quanto attiene alle condizioni di lavoro, nei termini e con le limitazioni previste dall'accordo medesimo”*, senza prevedere alcuna deroga alla responsabilità solidale del cessionario.

In sintesi, pertanto, con riferimento ai trasferimenti d'azienda attuati da imprese assoggettate alle procedure di liquidazione giudiziale, concordato preventivo liquidatorio, liquidazione coatta amministrativa, amministrazione straordinaria (con programma di liquidazione), il Fondo di garanzia può intervenire in favore dei lavoratori trasferiti al cessionario *in bonis*.

Con specifico riferimento al concordato preventivo, l'articolo 368, comma 4, lettera d), CCII, risolvendo una questione sottoposta varie volte al vaglio dei giudici, ha precisato che il fondo di garanzia è tenuto a corrispondere il Tfr e i crediti di lavoro nella loro integrale misura, quale che sia la percentuale di soddisfazione stabilita in sede di concordato preventivo, ferma restando l'applicazione del massimale di cui all'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 80/1992. Qualora sia il cedente che il cessionario siano stati assoggettati a procedura concorsuale, il fondo di garanzia deve intervenire, non esistendo alcuna parte *in bonis* alla quale possono rivolgersi i lavoratori per ottenere soddisfazione del loro credito.

Apertura di una procedura concorsuale

Le procedure concorsuali che danno titolo all'intervento del fondo di garanzia sono:

- il fallimento/la liquidazione giudiziale;
- il concordato preventivo;
- la liquidazione coatta amministrativa (articolo 2, L. 297/1982);





- l'amministrazione straordinaria (articolo 102, D.Lgs. 270/1999).

Il fondo di garanzia interviene anche nel caso in cui il datore di lavoro sia sottoposto a procedura concorsuale nel territorio di un altro Stato membro a condizione che l'attività del datore di lavoro sia svolta sul territorio di almeno 2 Stati membri e l'impresa sia stata costituita secondo il diritto dello Stato membro dove è stata aperta la procedura concorsuale; inoltre, il dipendente deve aver abitualmente svolto la sua attività in Italia e, quindi, sia prevista la contribuzione al fondo di garanzia. L'accertamento del credito in caso di fallimento, liquidazione giudiziale, amministrazione straordinaria e liquidazione coatta amministrativa, avviene con l'ammissione nello stato passivo del datore di lavoro insolvente.

Datori di lavoro non assoggettabili a procedura concorsuale

Nel caso in cui il datore di lavoro non sia assoggettabile a procedura concorsuale, i requisiti per l'accesso al fondo di garanzia sono:

- A. cessazione del rapporto di lavoro subordinato;
- B. inapplicabilità al datore di lavoro delle procedure concorsuali;
- C. prova dell'esistenza di un credito per Tfr e retribuzioni;
- D. insufficienza delle garanzie patrimoniali del datore di lavoro a seguito dell'esperimento dell'esecuzione forzata.

Crediti di lavoro e il periodo coperto dalla garanzia del fondo

Il D.Lgs. 80/1992 ha disciplinato l'intervento del fondo di garanzia con riferimento ai crediti di lavoro - diversi dal Tfr - maturati nell'ultimo trimestre e aventi natura di retribuzione: sono compresi i ratei di tredicesima e di altre mensilità aggiuntive relativi agli ultimi 3 mesi del rapporto, le somme contrattualmente dovute dal datore di lavoro a titolo di prestazioni di malattia e maternità. Sono, invece, escluse l'indennità di mancato preavviso, l'indennità di malattia a carico dell'Inps che il datore di lavoro avrebbe dovuto anticipare.

Al fine di stabilire un collegamento tra i crediti vantati dai lavoratori e l'insolvenza del datore di lavoro, il Legislatore ha previsto che il fondo di garanzia debba corrispondere i crediti retributivi maturati negli ultimi 3 mesi del rapporto di lavoro purché rientrino nei 12 mesi che precedono i termini indicati dall'articolo 2, comma 1, D.Lgs. 80/1992, e precisamente:

- a) la data della domanda diretta all'apertura della procedura concorsuale a carico del datore di lavoro, se il lavoratore ha cessato il proprio rapporto prima dell'apertura della procedura stessa;
- b) la data di deposito in tribunale del ricorso per la tutela dei crediti di lavoro, nel caso in cui l'intervento del Fondo di garanzia avvenga a seguito di esecuzione individuale;
- c) la data del provvedimento di messa in liquidazione, di cessazione dell'esercizio provvisorio, di revoca dell'autorizzazione alla continuazione all'esercizio di impresa, per i lavoratori che dopo l'apertura di una procedura concorsuale abbiano effettivamente continuato a prestare attività lavorativa.

I crediti garantiti dal fondo di garanzia sono, come detto, quelli maturati negli ultimi 3 mesi del rapporto di lavoro, da intendersi come 3 mesi di calendario o, più precisamente, come l'arco di tempo compreso tra la data di cessazione del rapporto di lavoro e la stessa data del terzo mese precedente.

Qualora gli ultimi 3 mesi del rapporto di lavoro coincidano, in tutto o in parte, con un periodo di sospensione del rapporto durante il quale non è sorto alcun diritto retributivo - per esempio, per la fruizione di permessi non retribuiti o di trattamenti previdenziali interamente sostituivi della retribuzione - la garanzia è riferibile ai 3 mesi immediatamente precedenti, purché rientranti nei 12 mesi





STUDIO NEGRI E ASSOCIATI

L'articolo 2, comma 2, D.Lgs. 80/1992 ha previsto che la garanzia prestata dal fondo per i crediti diversi dal Tfr sia limitata a una somma pari a tre volte la misura massima del trattamento straordinario di integrazione salariale mensile, al netto delle trattenute assistenziali e previdenziali.

La domanda di intervento del Fondo di garanzia per il Tfr e i crediti di lavoro

La domanda di intervento del Fondo di garanzia deve essere presentata esclusivamente in modalità telematica, direttamente attraverso il servizio dedicato presente sul portale dell'Istituto www.inps.it, oppure tramite gli Istituti di patronato o gli avvocati. Le domande trasmesse con modalità diverse sono improcedibili. Le domande vengono indirizzate direttamente alla struttura territoriale competente individuata in base alla residenza del lavoratore. In caso di residenza all'estero, la domanda viene assegnata in base alla struttura territoriale competente per il datore di lavoro.

Riguardo ai termini di presentazione, l'articolo 2, L. 297/1982 prevede che la domanda possa essere presentata:

- quando il datore di lavoro sia stato assoggettato a procedura di fallimento, liquidazione giudiziale, liquidazione coatta amministrativa e amministrazione straordinaria, dal 31° giorno successivo alla data di deposito dello stato passivo reso esecutivo;
- nel caso in cui siano state proposte azioni di opposizione o impugnazione riguardanti il credito del lavoratore, dal 31° giorno successivo alla pubblicazione del decreto che decide su di esse;
- in caso di concordato preventivo, dal giorno successivo alla pubblicazione del decreto (articolo 180, Legge fallimentare) o della sentenza di omologazione (articolo 48, CCII);
- in caso di esecuzione individuale, dal giorno successivo alla data del verbale di pignoramento negativo oppure dal giorno successivo alla data del provvedimento di assegnazione all'interessato del ricavato dell'esecuzione o, se successivo, dalla data del decreto di reiezione dell'istanza di fallimento o del decreto che rigetta la richiesta di apertura della procedura di liquidazione giudiziale (articolo 50, CCII).





Oggetto: CHIARIMENTI PER CUMULO INCENTIVO ASSUNZIONI NEET 2023

Nella circolare Inps n. 68/2023 è stata illustrata la misura in commento e sono state fornite le relative indicazioni per la gestione degli adempimenti previdenziali, precisando che l'incentivo in oggetto è cumulabile, nei medesimi limiti del 20% della retribuzione mensile lorda imponibile ai fini previdenziali, con l'esonero sulla quota dei contributi previdenziali per l'ivs a carico del lavoratore, previsto dalla Legge di bilancio 2023 e integrato dal decreto lavoro.

Con il messaggio n. 2923/2023, anche a seguito delle richieste di chiarimenti pervenute, l'Inps ha diffuso ulteriori precisazioni sul tema.

La riduzione dell'incentivo al 20% della retribuzione mensile lorda imponibile ai fini previdenziali nelle ipotesi di cumulo con altre misure di esonero deve essere intesa non in senso oggettivo, ma in senso soggettivo, ossia deve essere delimitata alle sole ipotesi di cumulo con altre misure che comportino un beneficio per il datore di lavoro che intende procedere o che ha proceduto all'assunzione. Pertanto, la riduzione dell'incentivo al 20% della retribuzione imponibile non riguarda le ipotesi in cui, per il medesimo lavoratore, si debba procedere all'applicazione dell'esonero sulla quota dei contributi previdenziali per l'ivs a suo carico.

Alla luce di detta interpretazione, i soggetti interessati al riconoscimento dell'incentivo in commento, che abbiano già inoltrato all'Inps apposita richiesta telematica di prenotazione delle risorse, dichiarando di volere fruire dell'incentivo in cumulo con altre riduzioni, con ciò facendo riferimento all'esonero parziale della quota dei contributi previdenziali per l'ivs a carico del lavoratore, possono procedere all'annullamento della domanda trasmessa, selezionando il tasto "Rinuncia" presente nel dettaglio della stessa e successivamente presentare una nuova istanza, nella quale deve essere valorizzata l'opzione dell'utilizzo "in via esclusiva" dell'incentivo in oggetto. Tale selezione darà diritto al riconoscimento, fermo restando il rispetto di tutti i requisiti legittimanti, dell'incentivo in trattazione in misura pari al 60% della retribuzione imponibile.

Viene inoltre ribadito, con riferimento all'ordine di elaborazione delle richieste, che le richieste che pervenute nei 15 giorni successivi al rilascio del modulo telematico di richiesta dell'incentivo saranno oggetto di un'unica elaborazione cumulativa posticipata, che verrà effettuata nel mese di settembre 2023.

In particolare:

- le sole istanze relative alle assunzioni a tempo indeterminato, effettuate tra il 1° giugno 2023 e il 30 luglio 2023 e pervenute entro il 15 agosto 2023 saranno elaborate secondo l'ordine cronologico di decorrenza dell'assunzione;
- le istanze relative alle assunzioni effettuate a decorrere dal 31 luglio 2023 saranno elaborate secondo il criterio generale, rappresentato dall'ordine cronologico di presentazione dell'istanza.

Fino alla data dell'elaborazione cumulativa posticipata, le istanze risulteranno ricevute dall'Inps - contrassegnate dallo stato di "Aperta" - e saranno suscettibili di annullamento a opera dello stesso interessato; se l'interessato intende modificarne il contenuto, dovrà annullare l'istanza inviata e inoltrarne una nuova.

Contestualmente all'elaborazione cumulativa posticipata sarà resa disponibile la funzionalità di inoltro dell'istanza di conferma per la definitiva ammissione al beneficio.



Oggetto: CHIARIMENTI SULL'ESONERO IVS A CARICO LAVORATORI

Con il messaggio n. 2924/2023 l'Inps ha fornito ulteriori chiarimenti sull'aumento, per i periodi di paga dal 1° luglio 2023 al 31 dicembre 2023, dell'esonero sulla quota dei contributi previdenziali per l'invalidità, la vecchiaia e i superstiti a carico del lavoratore.

L'esonero contributivo in trattazione è cumulabile con gli esoneri contributivi previsti a legislazione vigente relativi alla contribuzione dovuta dal datore di lavoro, nonché con l'incentivo Neet disciplinato dal decreto lavoro. L'agevolazione, inoltre, risulta cumulabile con l'esonero del 50% della quota dei contributi previdenziali a carico della lavoratrice madre che sia rientrata in servizio entro il 31 dicembre 2022, previsto dalla Legge di bilancio 2022.

Pertanto, laddove ricorrano i presupposti per l'applicazione di entrambe le suddette misure di esonero, la quota di contribuzione a carico della lavoratrice potrà essere ridotta del 50% e, sulla quota di contribuzione Ivs residua a carico della lavoratrice potrà essere operata l'ulteriore riduzione di 6 o 7 punti percentuali. Laddove ricorrano i presupposti per l'operatività di entrambe le misure di esonero sulla quota a carico della lavoratrice, deve essere applicata in via prioritaria la riduzione del 50% della quota complessiva a carico della lavoratrice madre (codice causale "ELAM"). Conseguentemente, l'esonero Ivs nella misura prevista dal decreto lavoro trova applicazione solo nei limiti della residua contribuzione dalla stessa dovuta e non si potrà fruire di un ammontare di esonero che ecceda la quota di contributi Ivs di spettanza della lavoratrice.

Analogamente, lo stesso criterio della spettanza dell'esonero Ivs nei limiti dei soli contributi a carico del lavoratore trova applicazione anche nel caso dei rapporti di apprendistato e nelle ipotesi di mantenimento in servizio per un anno dalla prosecuzione del rapporto di lavoro al termine del periodo di apprendistato.

La procedura di calcolo Inps sarà adeguata in base alle disposizioni fornite con il messaggio ed eventuali differenze saranno oggetto di nota di rettifica.



Oggetto: CHIARIMENTI SULL'ASSEGNO PER CONGEDO MATRIMONIALE

L'assegno per congedo matrimoniale, inizialmente introdotto per gli impiegati del settore dell'industria, è stato poi riconosciuto ai lavoratori non impiegati dipendenti da aziende industriali, artigiane e cooperative e attualmente, salvo diversa disposizione della contrattazione collettiva, ne hanno diritto gli operai dei settori dell'industria e dell'artigianato, in base alla classificazione ai fini previdenziali e assistenziali, ai quali spetta un periodo di congedo di 8 giorni consecutivi con corresponsione di un assegno, a carico dell'Inps, pari a 7 giorni di retribuzione. La prestazione, concessa in occasione del matrimonio civile o concordatario o unione civile, non è cumulabile con eventuali altri trattamenti retributivi o sostitutivi della retribuzione per il medesimo periodo, a eccezione dell'indennità giornaliera di inabilità per infortunio sul lavoro dell'Inail nella misura pari alla differenza tra gli importi spettanti per le due prestazioni. L'assegno:

- non spetta ai lavoratori esclusi dall'applicazione del versamento del contributo Cuaf;
- spetta, ai lavoratori stranieri, se risulta acquisita in Italia sia la residenza, prima della data del matrimonio/unione civile, sia lo stato di coniugato.

Per poter beneficiare della prestazione è necessario che:

- il rapporto di lavoro sia in essere da almeno 1 settimana;
- il lavoratore rivesta la qualifica prevista e sia alle dipendenze di un datore di lavoro appartenente ai settori sopra descritti.

La richiesta deve essere presentata dal lavoratore con un preavviso di almeno 6 giorni, salvo casi eccezionali e la somma anticipata dal datore di lavoro viene conguagliata con i contributi dovuti ed esposta nel flusso UniEmens, all'interno dell'elemento di <DatiRetributivi> di <AltreACredito> di <CausaleACredito>, con i codici già in uso (L051, avente il significato di "Assegno per congedo matrimoniale"; L052, avente il significato di "Diff. Assegno per congedo matrimoniale").

Con il messaggio n. 2951/2023, l'Inps precisa che hanno diritto alla prestazione a pagamento diretto i predetti lavoratori in stato di disoccupazione che, nei 90 giorni precedenti il matrimonio o l'unione civile, abbiano prestato attività lavorativa, per almeno 15 giorni con la qualifica di operaio, alle dipendenze dei datori di lavoro sopra citati, ferma restando la non cumulabilità con eventuali altri trattamenti per il medesimo periodo. In presenza dei requisiti per il pagamento diretto, la domanda deve essere presentata direttamente all'Inps, entro 1 anno dalla data del matrimonio/unione civile. Con successivo messaggio saranno comunicati ulteriori aggiornamenti delle procedure per la gestione delle domande di assegno per congedo matrimoniale a pagamento diretto.



Oggetto: SUPPORTO PER LA FORMAZIONE E IL LAVORO

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 198/2023 il decreto del Mlps dell'8 agosto 2023, recante "Supporto per la formazione e il lavoro" adottato ai sensi del c.d. decreto lavoro e che stabilisce le modalità di attuazione per l'avvio e la messa in esercizio, a decorrere dal primo settembre 2023, della nuova misura di attivazione al lavoro finalizzata a favorire l'attivazione nel mondo del lavoro delle persone a rischio di esclusione sociale e lavorativa mediante la partecipazione a misure di politica attiva del lavoro comunque denominate, quali, a titolo esemplificativo, la partecipazione a progetti di formazione, di qualificazione e riqualificazione professionale, di orientamento, di accompagnamento al lavoro, di progetti di servizio civile universale e di progetti utili alla collettività. La partecipazione, a seguito della stipulazione del patto di servizio personalizzato, alle attività per l'attivazione nel mondo del lavoro determina l'accesso per l'interessato a un beneficio economico, quale indennità di partecipazione alle misure di attivazione lavorativa, pari a un importo mensile di 350 euro, erogato, mediante bonifico mensile da parte dell'Inps, per tutta la durata della misura, entro un limite massimo di 12 mensilità.

Inoltre, è stato pubblicato nella medesima Gazzetta Ufficiale il decreto interministeriale dell'8 agosto 2023, anch'esso attuativo del D.L. 48/2023. Il decreto, nel prevedere il "Sistema informativo per l'inclusione sociale e lavorativa" (SIISL), che sarà il canale per l'accesso alle nuove misure, disciplina le modalità di attivazione, accesso e alimentazione della piattaforma informatica SIISL. Il portale ministeriale realizzato dall'Inps consentirà l'attivazione di percorsi autonomi e personalizzati di ricerca del lavoro e rafforzamento delle competenze per i beneficiari delle nuove misure di inclusione sociale e lavorativa. In particolare, i richiedenti la misura, attraverso la registrazione sulla piattaforma e dopo aver sottoscritto un patto di attivazione digitale, potranno accedere a informazioni e proposte sulle offerte di lavoro, corsi di formazione, tirocini di orientamento e formazione, progetti utili alla collettività e altri strumenti di politica attiva del lavoro adeguati alle proprie caratteristiche e competenze, nonché a informazioni sullo stato di erogazione del beneficio e sulle attività previste dal patto di servizio personalizzato.



Oggetto: PROFILI FISCALI DEL LAVORO DA REMOTO (C.D. *SMART WORKING*)

Con la circolare n. 25/E/2023, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti, tra l'altro, sui profili fiscali del lavoro da remoto (c.d. *smart working*), focalizzando l'attenzione sui più recenti orientamenti della prassi sul punto, anche ai fini dell'applicazione dei regimi agevolativi rivolti alle persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia per svolgere un'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano (c.d. regimi speciali per lavoratori impatriati e per docenti e ricercatori).

Residenza fiscale

Il Tuir introduce e disciplina il concetto di "*residenza fiscale*", considerando residenti in Italia le persone fisiche che, per la maggior parte del periodo d'imposta (ossia 183 giorni in un anno, o 184 giorni in caso di anno bisestile):

- sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente;
- hanno nel territorio dello Stato italiano il proprio domicilio;
- hanno nel territorio dello Stato italiano la propria residenza.

Tali condizioni sono tra loro alternative e l'accertamento dei presupposti per stabilire la residenza, diversi dal dato formale dell'iscrizione anagrafica, presuppone un riscontro fattuale da eseguirsi caso per caso, al fine di una concreta ponderazione degli elementi che consentono di verificare il luogo di domicilio o di residenza come definiti in base alla normativa civilistica, dato che le disposizioni del Tuir vanno intese, per espressa previsione normativa, ai sensi della disciplina contenuta nel codice civile che definisce il domicilio come il luogo in cui la persona ha stabilito la sede principale dei suoi affari e interessi e fa coincidere la dimora abituale con il luogo di residenza.

In particolare:

- per configurare la residenza non è necessaria la continuità o definitività della dimora abituale, con la conseguenza che periodi anche prolungati di assenza non ne escludono il radicamento in Italia;
- in merito al domicilio, occorre tenere conto anche dei rapporti di natura non patrimoniale, come quelli personali e affettivi, per considerare localizzato in Italia il centro degli affari e degli interessi, perciò il concetto di domicilio va valutato in relazione al luogo in cui la persona intrattiene sia i rapporti personali che quelli economici;
- con riferimento alla dimora abituale, non è necessaria la continuità o la definitività e detto requisito permane anche se il soggetto lavora o svolge altre attività al di fuori del comune di residenza (del territorio dello Stato), purché conservi in esso l'abitazione, vi ritorni quando possibile e mostri l'intenzione di mantenervi il centro delle proprie relazioni familiari e sociali.

La residenza, dunque, non viene meno per assenze più o meno prolungate, dovute alle particolari esigenze della vita moderna, quali ragioni di studio, di lavoro, di cura o di svago. Il centro principale degli interessi vitali del soggetto va individuato dando prevalenza al luogo in cui la gestione di detti interessi viene esercitata abitualmente in modo riconoscibile da terzi.

Secondo il Tuir le persone residenti in Italia devono sottoporre ad imposizione nel nostro Paese tutti i loro redditi, ovunque prodotti (c.d. *worldwide taxation principle*). Ai non residenti, invece, si applicano disposizioni specifiche e diverse e gli stessi saranno assoggettati a imposizione in Italia sulla base dei criteri di territorialità indicati nell'articolo 8, Tuir.

Il comma 2-bis, articolo 2, Tuir, inserito a opera della L. 448/1998, introduce, infine, una presunzione relativa di residenza fiscale; in particolare, salvo prova contraria, si considerano residenti in Italia le



persone cancellate dall'anagrafe della popolazione residente in Italia e trasferite in Stati o territori a regime fiscale privilegiato individuati nel decreto del Mef del 4 maggio 1999 e successive modifiche (si ricorda che il decreto del Mef del 20 luglio 2023 ha disposto l'eliminazione della Svizzera dall'elenco, con effetti dal periodo d'imposta successivo a quello in corso): al fine di contrastare il fenomeno della frequente migrazione fittizia verso Paesi a fiscalità privilegiata la modifica normativa ha previsto un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, senza incidere sulle circostanze e gli elementi dimostrativi della residenza indicati nella circolare n. 304/1997 che precisa che *“soltanto la piena dimostrazione, da parte del contribuente, della perdita di ogni significativo collegamento con lo Stato italiano e la parallela controprova di una reale e duratura localizzazione nel paese fiscalmente privilegiato, indipendentemente dall'assolvimento nello stesso paese di obblighi fiscali, attestano il venire meno della residenza fiscale in Italia e la conseguente legittimità della posizione di non residente”*. Pertanto, anche a seguito della formale iscrizione all'anagrafe degli italiani residenti all'estero (di seguito, *“Aire”*), nei confronti di cittadini trasferiti in Paesi o territori a fiscalità privilegiata continua a sussistere una presunzione (relativa) di residenza fiscale in Italia.

Negli ultimi anni si è assistito a un costante incremento dell'impiego di forme di lavoro definite *“agil”*, ossia caratterizzate da prestazioni rese in modalità *“virtuale”*, ovvero da remoto, senza che sia necessaria la presenza fisica nei locali messi a disposizione dal datore di lavoro o, comunque, in un determinato luogo (forme di lavoro che, per semplicità, nel prosieguo della circolare verranno indicate come *“smart working”* o lavoro agile, a prescindere dal significato giuslavoristico di tale locuzione). A fronte di significative revisioni organizzative, non sono state però apportate alla normativa interna modifiche che abbiano inciso sulle regole di determinazione della residenza a fini fiscali, con la conseguenza che i criteri di radicamento della residenza fiscale delle persone fisiche restano quelli previsti e già illustrati e non subiscono alcun mutamento per coloro che svolgono un'attività lavorativa in *smart working*. In altri termini, le modalità di svolgimento della prestazione lavorativa non incidono sui criteri di determinazione della residenza fiscale.

Esemplificando:

- il cittadino straniero, non iscritto nelle anagrafi della popolazione residente, che lavora dall'Italia in *smart working* per un datore di lavoro estero, permanendo per la maggior parte dell'anno solare presso un'abitazione ubicata nel nostro Stato unitamente al coniuge e ai figli, avrà radicato la propria residenza fiscale in Italia;
- una cittadina italiana che si è trasferita all'estero, dove svolge un'attività lavorativa in *smart working*, e ha mantenuto l'iscrizione nelle anagrafi della popolazione residente in Italia per la maggior parte del periodo d'imposta continuerà a qualificarsi come residente in Italia in ragione del requisito anagrafico;
- il cittadino italiano iscritto all'Aire per la maggior parte del periodo di imposta, che abbia sottoscritto un contratto di lavoro con un datore estero nel quale sia indicata come sede ordinaria di lavoro il Paese risultante dall'iscrizione all'Aire (o altro Stato estero), potrà considerarsi fiscalmente residente in Italia qualora vi mantenga la dimora abituale, dalla quale svolga la prestazione lavorativa con modalità agile;
- una persona che si è cancellata dalle anagrafi della popolazione residente in Italia e si è trasferita in uno degli Stati o territori individuati nel decreto del Mef del 4 maggio 1999 per svolgere un'attività di lavoro da remoto per un datore di lavoro localizzato in un terzo Stato, salvo prova contraria, continuerà ad essere considerata residente e soggetta a tassazione in Italia per tutti i suoi redditi;
- non si considera assoggettabile a imposizione il soggetto non residente in Italia che dal suo Paese di residenza rende le prestazioni per un datore di lavoro italiano.





Regimi speciali applicabili in caso di svolgimento dell'attività lavorativa in Italia

Come detto, si applicano le disposizioni *ex* articolo 2, Tuir e nessuna valenza rettificativa va ascritta alla modalità con la quale viene prestata l'attività lavorativa (i.e. lavoro da remoto o *smart working*). Ciò vale anche ai fini dell'applicazione dei regimi agevolativi rivolti alle persone fisiche che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia per svolgere un'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano, disciplinati dall'articolo 16, D.Lgs. 147/2015 (c.d. regime speciale per lavoratori impatriati) nonché dall'articolo 44, D.L. 78/2010 (regime speciale per docenti e ricercatori). Va da subito rilevato che entrambi presuppongono il trasferimento della residenza in Italia da parte del soggetto che ne fruisce, ossia l'instaurazione di un collegamento sostanziale con il territorio dello Stato, che implichi un'interazione effettiva con la realtà italiana. Inoltre, è altresì necessario che prima del trasferimento in Italia la persona fisica abbia mantenuto la residenza fiscale all'estero per un periodo di tempo minimo, variabile a seconda dell'agevolazione interessata. In particolare, nell'individuare i soggetti che possono beneficiare dei predetti regimi agevolativi, le disposizioni applicabili richiedono espressamente il trasferimento della residenza in Italia, ai sensi del citato articolo 2, Tuir, rilevando a tal riguardo la nozione di residenza applicabile ai fini reddituali. L'accesso ai regimi agevolativi è consentito, altresì, alle persone fisiche in grado di superare la presunzione di residenza in Italia di cui al comma 2-*bis*, medesimo articolo 2, Tuir.

Può accedere al regime speciale per lavoratori impatriati il soggetto che trasferisce la propria residenza in Italia, pur continuando a lavorare in *smart working* alle dipendenze di un datore di lavoro estero, a partire dal periodo d'imposta in cui avviene il trasferimento in Italia. Al contrario, non potrà continuare a fruire dell'agevolazione in esame il soggetto che, trasferitosi a lavorare in Italia, successivamente traslochi all'estero pur continuando a svolgere dalla nuova località la propria prestazione lavorativa per il medesimo datore di lavoro italiano in modalità *smart working*, in quanto in tal caso i redditi si considerano prodotti fuori dal territorio italiano.

Contrariamente ai chiarimenti forniti per il regime impatriati, un docente o un ricercatore trasferitosi in Italia che intrattenga un rapporto di lavoro con un ente o con una università situata in uno Stato estero, per cui svolge la propria attività di docenza o ricerca in modalità *smart working* non potrà beneficiare dell'agevolazione in commento per i relativi redditi in quanto non sussiste un collegamento tra il trasferimento in Italia e lo svolgimento di una attività di docenza e/o ricerca nel territorio dello Stato.

Trasferimenti fittizi di residenza all'estero

La necessità di fornire chiarimenti interpretativi in relazione a fattispecie connotate dalla prestazione di attività lavorativa in modalità agile è strettamente connessa all'esigenza di contrastare casi di residenze all'estero non genuine. Seppur il fenomeno dei trasferimenti fittizi di residenza è risalente, a seguito della diffusione di modalità di lavoro agile esso risulta ulteriormente acuito, in quanto la modalità di prestazione lavorativa a distanza rende meno immediata l'individuazione del luogo di presenza fisica del lavoratore nel corso dell'anno. Inoltre, sono stati riscontrati fenomeni nuovi, come i casi di persone che in epoca pre-pandemica avevano trasferito la residenza all'estero (anche ai fini anagrafici) e, rientrate in Italia durante l'emergenza sanitaria, sono rimaste a lavorare in modalità agile nel nostro Paese anche dopo la cessazione dello stato di crisi, omettendo, però, di rettificare il dato formale dell'iscrizione anagrafica.



Al riguardo si osserva che la fittizia allocazione all'estero della residenza fiscale continua ad essere oggetto di specifica analisi investigativa. In merito, è previsto un costante monitoraggio dei soggetti (Aire). Il dato formale dell'iscrizione all'Aire e la circostanza di prestare l'attività lavorativa parzialmente o integralmente da remoto per un soggetto estero non sono di per sé elementi sufficienti a escludere la residenza fiscale in Italia qualora, da una valutazione complessiva dei rapporti economici, patrimoniali e affettivi, risultino integrati i più volte citati criteri di individuazione della residenza fiscale nel nostro Paese. Del pari, lo svolgimento a distanza dell'attività lavorativa in un Paese diverso da quello di stabilimento dell'operatore economico non esclude la possibilità che tale attività venga valutata sotto il profilo sostanziale.

Convenzioni contro le doppie imposizioni

La normativa interna deve essere coordinata con le disposizioni contenute nelle Convenzioni contro le doppie imposizioni stipulate dall'Italia con i singoli Stati esteri, la cui prevalenza sul diritto interno è pacificamente riconosciuta. Con riferimento alla residenza fiscale, viene in rilievo l'articolo 4, Modello di Convenzione Ocse contro le doppie imposizioni che stabilisce che l'espressione "*residente in uno stato contraente*" designa ogni persona che, in virtù della legislazione di detto Stato, è ivi assoggettata a imposta a motivo del suo domicilio, residenza, sede di direzione o di ogni altro criterio di natura analoga. Tuttavia, tale espressione non comprende le persone che sono assoggettate a imposta in questo Stato soltanto per il reddito che esse ricavano da fonti situate in detto Stato.

Per l'individuazione della residenza fiscale si rimanda, dunque, innanzitutto alla definizione adottata nella legislazione degli Stati contraenti. Solo ove le normative domestiche degli Stati contraenti entrino in conflitto, qualificando entrambe la persona come residente, il successivo § 2 interviene stabilendo che la fattispecie debba essere risolta con l'attribuzione della residenza a 1 solo dei 2 Paesi, mediante l'applicazione, secondo un criterio gerarchico, di specifiche regole (c.d. *tie breaker rules*). Le regole convenzionali fanno prevalere il criterio dell'abitazione permanente cui seguono, in via subordinata, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale e la nazionalità del contribuente.

Riguardo alla nozione di abitazione permanente, si tratta di un immobile attrezzato e reso idoneo a una lunga permanenza nello stesso. Quando la persona fisica dispone di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati contraenti, sarà considerata residente, in virtù del criterio del centro degli interessi vitali, nel Paese nel quale le sue relazioni personali ed economiche sono più strette. Ove non sia possibile individuare la residenza del contribuente in base ai 2 criteri sopra citati, 1 persona fisica sarà considerata residente dello Stato in cui soggiorna abitualmente (criterio della dimora abituale). Quando i primi 3 criteri non sono dirimenti, il contribuente sarà considerato residente dello Stato contraente la convenzione di cui possiede la nazionalità. Quando, infine, una persona fisica ha la nazionalità di entrambi i Paesi o di nessuno di essi, gli Stati contraenti la Convenzione risolveranno la questione di comune accordo.

L'applicazione della normativa convenzionale presenta particolare rilevanza proprio per le implicazioni sullo *smart working*, tenuto conto della possibilità di lavorare per un soggetto stabilito in uno Stato estero, senza per questo modificare la propria residenza. Va rimarcato che, in assenza di conflitto con le normative interne di Stati che hanno concluso una convenzione con l'Italia, oppure in assenza di una specifica convenzione contro le doppie imposizioni, la disposizione di riferimento per la determinazione della residenza fiscale resta unicamente il citato articolo 2, Tuir.



Come anticipato, le nuove modalità di lavoro agile sono per lo più connotate da una parziale o totale recisione dei vincoli di presenza fisica del prestatore nel territorio di un determinato Stato per lo svolgimento dell'attività. Questo nuovo modello organizzativo necessita di alcuni chiarimenti di coordinamento con le disposizioni convenzionali che ripartiscono la potestà impositiva in relazione a determinati redditi.

L'articolo 15, Modello Ocse prevede la tassazione esclusiva dei redditi da lavoro subordinato nello Stato di residenza del contribuente, a meno che tale attività lavorativa non venga svolta nell'altro Stato contraente; in tale ultima ipotesi i predetti redditi devono essere assoggettati a imposizione concorrente in entrambi i Paesi. Le disposizioni contenute nel § 1 del citato articolo 15 stabiliscono, in primo luogo, la tassazione esclusiva dei redditi di lavoro dipendente nello Stato di residenza quando l'attività è ivi svolta. Nel caso in cui lo Stato di residenza e quello della fonte (ossia lo Stato in cui è stata svolta l'attività lavorativa che ha prodotto il reddito) non coincidano, si applica un regime di imposizione concorrente. Si osserva, poi, che, ai sensi del § 2, articolo 15 del Modello, viene ripristinata la tassazione esclusiva nello Stato di residenza anche quando l'attività lavorativa è svolta nello Stato della fonte, ove ricorrano congiuntamente 3 condizioni:

- il beneficiario dei redditi di lavoro dipendente soggiorna nello Stato della fonte per periodi che non oltrepassano in totale i 183 giorni nell'anno fiscale considerato;
- le remunerazioni sono pagate da o a nome di un datore di lavoro che non è residente nello Stato della fonte;
- l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nello Stato della fonte.

In applicazione delle disposizioni convenzionali, quindi, un soggetto non residente che svolge la sua attività di lavoro dipendente in Italia è assoggettato a imposizione nel nostro Paese in relazione ai redditi imputabili all'attività prestata nel territorio dello Stato. Tale conclusione non è inficiata dalle modalità di svolgimento della prestazione. In altri termini, anche qualora questa venga svolta da remoto per un datore di lavoro estero, si considera comunque prestata in Italia, con conseguente riconoscimento della potestà impositiva italiana.

In sintesi, il lavoro dipendente si considera svolto nel luogo in cui il lavoratore è fisicamente presente quando svolge la prestazione per cui è remunerato, indipendentemente dalla circostanza che la manifestazione di tale lavoro abbia effetti nell'altro Stato contraente. La disposizione convenzionale è, inoltre, coerente con l'articolo 23, comma 1, lettera c), Tuir che considera prodotti in Italia "i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato".

Il Segretariato dell'Ocse, con la *Guidance* del 3 aprile 2020, successivamente aggiornata il 21 gennaio 2021, ha pubblicato i risultati di un'analisi sull'impatto della crisi da Covid-19 sull'applicazione delle convenzioni in ambito tributario, in cui ha focalizzato l'attenzione sugli effetti che le misure sanitarie restrittive, adottate dai Paesi a seguito della pandemia, hanno avuto sui trattati internazionali. Nello specifico, l'analisi del segretariato riguarda le conseguenze fiscali delle misure di contrasto alla pandemia rispetto alla residenza (di persone fisiche e giuridiche), ai redditi di lavoro e alla configurabilità di una stabile organizzazione. In considerazione dell'eccezionalità e della temporaneità della crisi, il documento propone un approccio volto alla "sterilizzazione" delle modifiche organizzative rese necessarie a causa della pandemia. Nel documento è stato precisato che l'analisi ivi contenuta rappresenta il punto di vista del segretariato sull'interpretazione delle disposizioni convenzionali, riconoscendo a ogni giurisdizione la possibilità di adottare proprie indicazioni per fornire certezza



STUDIO NEGRI E ASSOCIATI

fiscale ai contribuenti. Le predette indicazioni, inoltre, riguardano unicamente i canoni ermeneutici delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni e, pertanto, non sono rilevanti al fine di interpretare la normativa interna. Alcuni Paesi hanno adottato misure, amministrative o legislative, in linea con quelle prospettate dal segretariato. Con riferimento all'Italia, la competente autorità fiscale ha tenuto conto dell'analisi svolta dal segretariato concludendo accordi amministrativi interpretativi delle disposizioni contenute nell'articolo 15 (lavoro subordinato) delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni, con i seguenti Stati:

- Austria: accordo concluso il 24/26 giugno 2020, concernente i soli lavoratori frontalieri, e applicabile alle attività lavorative svolte tra l'11 marzo 2020 e il 30 giugno 2022;
- Francia: accordo concluso il 16/23 luglio 2020, concernente i lavoratori subordinati e i frontalieri, applicabile dal 12 marzo 2020 fino al 30 giugno 2022;
- Svizzera: accordo concluso il 18/19 giugno 2020, concernente i lavoratori subordinati e frontalieri, applicabile dal 24 febbraio 2020 al 31 gennaio 2023 (per i soli lavoratori frontalieri rientranti nell'ambito dell'applicazione dell'Accordo e nei limiti del 40% del tempo di lavoro, gli effetti del medesimo accordo sono stati sostanzialmente estesi al 30 giugno 2023 dall'articolo 12, L. 83/2023; inoltre, l'articolo 24, comma 5-ter, D.L. 75/2023 ha previsto che le disposizioni di cui al citato articolo 12 si applichino fino al 31 dicembre 2023 ai soli lavoratori frontalieri che, alla data del 31 marzo 2022, svolgevano la loro attività lavorativa in modalità di telelavoro).

Tali accordi non possono esplicitare effetti nei riguardi di altri Stati. A oggi, peraltro, con la dichiarata fine dello stato di pandemia, i menzionati accordi internazionali hanno cessato di avere efficacia; pertanto, risultano applicabili le ordinarie disposizioni contenute nelle rispettive convenzioni contro le doppie imposizioni e accordi internazionali.





Oggetto: FINANZIAMENTI AGEVOLATI AI LAVORATORI – CHIARIMENTI

Con la risoluzione n. 44/E/2023, l'Agenzia delle entrate fornisce alcune specifiche indicazioni sul tema dell'assoggettamento a tassazione del *benefit* derivante dalla concessione, al lavoratore, di un finanziamento a tasso agevolato.

Posto il principio di onnicomprensività, che connota il tipo reddituale da lavoro dipendente - "*il reddito di lavoro dipendente è costituito da tutte le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro*" (articolo 51, comma 1, Tuir) - è noto come, oltre l'ordinaria retribuzione in denaro, il reddito del dipendente sia interessato, ai fini tributari, da ogni genere di dazioni in natura, definite quali *fringe benefits*.

Circa tale forma retributiva, l'Agenzia delle entrate evidenzia, anzitutto, alcune situazioni:

- rilevano ai fini reddituali anche le cessioni beni o prestazioni di servizi effettuate a favore del coniuge del dipendente o a suoi familiari indicati ex articolo 12, Tuir;
- rilevano ai fini reddituali anche le cessioni beni o prestazioni di servizi ottenuti dal lavoratore da parte di terzi, purché originate dal rapporto di lavoro;
- ai fini reddituali dette cessioni beni o prestazioni di servizi saranno valutate, in linea generale, secondo il criterio del valore normale, ex articolo 9, Tuir.

Da tenere conto, sempre in relazione ai *benefit* e al soggetto erogatore, che in ogni caso sarà sempre il datore di lavoro, nella sua qualità di sostituto d'imposta che dovrà effettuare le ritenute a titolo di acconto con riferimento a ogni somma e valore che il lavoratore dipendente abbia percepito in relazione al rapporto di lavoro sussistente, ciò anche se alcune delle suddette somme o valori siano stati corrisposti da soggetti terzi (ad esempio, a causa di un accordo o di una convenzione stipulata dal datore di lavoro con il soggetto terzo). L'Agenzia delle entrate, riferendosi a un'importante, sia pur datata, circolare (circolare n. 326/1997), rileva inoltre come questa indicazione abbia quale conseguenza che, tra il sostituto d'imposta e il terzo erogatore o il dipendente sarà obbligatorio un sistema di comunicazioni che consenta di assoggettare correttamente a tassazione il totale reddito di lavoro dipendente corrisposto.

Nel recente intervento i tecnici dell'Agenzia fanno rilevare il testo della norma (articolo 51, comma 4, lettera b) che regola la definizione quantitativa di questo particolare *benefit*, ossia il finanziamento a tasso agevolato: tassazione del 50% della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di sconto, vigente al termine di ciascun anno, e l'importo degli interessi calcolato al tasso agevolato applicato. Viene inoltre ribadito come detta disposizione sia applicabile a tutte le forme di finanziamento comunque erogate dal datore di lavoro, indipendentemente dalla loro durata e dalla valuta utilizzata. Vi rientrano, quindi, i finanziamenti concessi da terzi con i quali il datore abbia stipulato accordi o convenzioni, ciò anche in assenza di oneri specifici da parte di quest'ultimo. Sono compresi, inoltre, i prestiti concessi sotto forma di scoperto di conto corrente, di mutuo ipotecario e di cessione dello stipendio, mentre restano esclusi le dilazioni di pagamento previste per beni ceduti o servizi prestati dal datore di lavoro o dal soggetto a questi collegato.

Considerato che la norma prevede il raffronto col tasso ufficiale vigente al termine di ciascun anno, ai fini della determinazione dell'imponibile del *benefit* derivante dai prestiti erogati ai lavoratori, occorre quindi effettuare il confronto tra gli interessi calcolati al TUR vigente al termine di ciascun e quelli calcolati al tasso effettivamente applicato sul prestito. Viene ricordato che il momento di imputazione del compenso in natura è quello del pagamento delle singole rate, così come stabilito dal piano di



STUDIO NEGRI E ASSOCIATI

ammortamento del prestito stesso. Si dovrà perciò operare nei vari periodi di paga, ricordando, tuttavia, di effettuare a fine anno il necessario conguaglio, nel caso di modifica del tasso ufficiale.

Viene indicato come risultino rilevanti, ai fini della tassazione del *benefit*, anche i beni ceduti e i servizi prestati al coniuge del lavoratore o ai familiari indicati *ex* articolo 12, Tuir, anche se non fiscalmente a carico. Se il finanziamento risulta intestato al familiare, rileverà quindi la relativa quota interessi; laddove, invece, il finanziamento risultasse cointestato tra lavoratore e un soggetto non ricompreso tra quelli *ex* articolo 12, sarà rilevante solo la quota interesse di spettanza del lavoratore stesso.

Da ultimo viene fatto notare che, nel caso in cui la ritenuta da operare sui valori anzidetti non trovi capienza, in tutto o in parte, sui contestuali pagamenti in denaro, il sostituto è obbligato a fornire al sostituto le somme necessarie al versamento. Il sostituto, infatti, è comunque tenuto a versare le ritenute nei termini ordinariamente previsti, anche se il sostituto non ha ancora provveduto al loro pagamento.





Oggetto: TASSAZIONE PRESTITI E FRINGE BENEFIT

Si comunica che l'Agenzia delle entrate, con risposta a interpello n. 378/2023, ha precisato che i prestiti concessi ai dipendenti e successivamente cartolarizzati in società veicolo devono essere tassati secondo le regole presenti nella lettera b), comma 4, articolo 51, Tuir.

Tale disposizione prevede che ai fini della determinazione dell'imponibile fiscale dei redditi di lavoro dipendente in caso di concessione di prestiti si assume il 50% della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al TUR vigente al termine di ciascun anno e l'importo degli interessi calcolato al tasso applicato sugli stessi. A tale riguardo l'amministrazione finanziaria ha precisato che la norma si applica:

1. a tutte le forme di finanziamento comunque erogate dal datore di lavoro, indipendentemente dalla loro durata e dalla valuta utilizzata;
2. ai finanziamenti concessi da terzi con i quali il datore di lavoro abbia stipulato accordi o convenzioni, anche in assenza di oneri specifici da parte di quest'ultimo;
3. ai prestiti concessi sotto forma di scoperto di conto corrente, di mutuo ipotecario e di cessione dello stipendio, mentre ne restano esclusi le dilazioni di pagamento previste per beni ceduti o servizi prestati dal datore di lavoro.

Alla luce delle considerazioni sopra evidenziate, l'Agenzia delle entrate ha evidenziato che la L. 130/1999 ha introdotto la disciplina relativa alle operazioni di cartolarizzazione dei crediti. Tali operazioni consistono, in sintesi, nella vendita di crediti a una "società veicolo" (SPV) che, per pagarne il prezzo di acquisto, si finanzia attraverso l'emissione di titoli obbligazionari. In conclusione, l'Agenzia delle entrate ha precisato che, in relazione al contratto di mutuo a tasso agevolato oggetto del quesito, ricorra il presupposto di cui alla lettera b), comma 4, articolo 51, Tuir, a nulla rilevando l'operazione di cartolarizzazione. Conseguentemente costituirà reddito di lavoro dipendente il 50% della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al TUR vigente al termine di ciascun anno e l'importo degli interessi calcolato al tasso previsto dal contratto di mutuo.



Oggetto: AGEVOLAZIONE SPORTIVI IMPATRIATI

Si comunica che l'Agenzia delle entrate, con risoluzione n. 38/E/2023, ha analizzato le condizioni di applicazione del regime dei rimpatriati a favore dei lavoratori sportivi.

Il regime previsto dall'articolo 16, D.Lgs. 147/2015 prevede un beneficio fiscale a favore dei lavoratori rimpatriati tramite l'applicazione di un'esenzione fiscale sul reddito prodotto prevista nella misura del 70%. L'agevolazione si applica in presenza di alcune condizioni quali: il trasferimento della residenza in Italia ai sensi dell'articolo 3, Tuir; l'assenza di residenza nel nostro Paese nei 2 periodi d'imposta precedenti; l'assunzione dell'impegno a conservarla quantomeno nei 2 periodi d'imposta decorrenti dal suo trasferimento; l'esercizio dell'attività lavorativa prevalentemente nel nostro Paese. Relativamente al lavoro sportivo ci sono eccezioni. Infatti, il comma 5-*quater* della predetta disposizione prevede che ai rapporti di lavoro sportivo regolati dalla L. 91/1981 e dal D.Lgs. 36/2021 non si applicano le disposizioni dei rimpatriati di cui sopra. Tuttavia, ferme restando le condizioni già indicate, il predetto beneficio si applica esclusivamente nel caso in cui i redditi derivanti dai rapporti di lavoro sportivo siano prodotti in discipline riconosciute dal Comitato olimpico nazionale italiano (Coni) nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica entro l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il 20° anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore a 1.000.000 euro, nonché nel caso in cui detti redditi siano prodotti in discipline riconosciute dal Coni nelle quali le Federazioni sportive nazionali di riferimento e le singole Leghe professionistiche abbiano conseguito la qualificazione professionistica dopo l'anno 1990, il contribuente abbia compiuto il ventesimo anno di età e il reddito complessivo dello stesso sia superiore a 500.000 euro.

In presenza di tali circostanze, i redditi prodotti concorrono alla formazione del reddito complessivo limitatamente al 50% del loro ammontare. Relativamente al requisito anagrafico, l'Agenzia delle entrate ha precisato che l'agevolazione spetta per l'intero anno a prescindere dal giorno esatto in cui l'impatriato raggiunge la soglia di età richiesta. Relativamente al requisito reddituale il Fisco ha affermato che ai fini del beneficio in parola, con tale definizione si debba intendere *“l'ammontare del compenso spettante al lavoratore sportivo in base al contratto di lavoro sottoscritto con la società sportiva, vale a dire all'importo complessivo dell'ingaggio pattuito”*. In riferimento al requisito temporale, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che nel computo del termine dei 183 giorni utili per ottenere la qualifica di residente in Italia, debbano essere assunti, oltre ai giorni lavorativi, alle ferie, alle festività, ai riposi settimanali e agli altri giorni non lavorativi, anche le trasferte all'estero, purché esse, complessivamente, non eccedano la metà dell'anno di imposta.



Oggetto: TRATTAMENTO FISCALE DELLE SOMME EROGATE DAL DATORE DI LAVORO

Con la risposta a interpello n. 421/E/2023, l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in tema di tassazione dei rimborsi delle spese sostenute dal dipendente per la ricarica elettrica del veicolo assegnato in uso promiscuo, nonché degli oneri sostenuti dagli assegnatari per il costo delle infrastrutture (*wallbox*, colonnine di ricarica, contatore a defalco).

La Società istante dispone di una flotta aziendale di autovetture assegnate in uso promiscuo ai dipendenti, con addebito del "*fringe benefit*" in busta paga ed intende, per sensibilizzare i dipendenti al ricorso alla mobilità elettrica, rinnovare il parco auto attraverso l'inserimento di automezzi a trazione integralmente elettrica o ibrida, intendendo riconoscere ai dipendenti il rimborso delle spese per l'energia elettrica sostenute per la ricarica effettuata presso la propria abitazione. Non sarà previsto un importo massimo di rimborso al dipendente e la spesa rimborsabile sarà determinata sulla base del prezzo medio comunicato da Arera e dei consumi effettivi: al dipendente saranno fornite 2 tessere (1 per esigenze di lavoro e 1 per esigenze private) mediante le quali l'azienda potrà monitorare e distinguere i chilometri percorsi per esigenze di lavoro e per esigenze private, oltre che i rispettivi consumi energetici per le ricariche effettuate; il rimborso avverrà pertanto sulla base dei km percorsi per esigenze di servizio; solo per talune categorie di dipendenti (i.e. dirigenti), il rimborso sarà per l'intera ricarica senza distinzione tra uso privato e per esigenze lavorative. Inoltre, relativamente al contratto relativo al servizio di energia elettrica, lo stesso sarà stipulato dal dipendente con il gestore da lui scelto; la società si farà carico dei costi relativi all'eventuale upgrade dei kw richiesti per l'adeguamento dell'utenza domestica all'esigenza di ricarica dell'auto aziendale.

Il dipendente assegnatario dell'auto a uso promiscuo dovrà dotarsi di apposito "*wallbox*" (dispositivi per la ricarica domestica delle auto elettriche e ibride *plugin*), in grado di contabilizzare univocamente il prelievo di energia destinato al veicolo oppure dovrà fornire e documentare mensilmente la lettura di un contatore a defalco installato prima del punto di prelievo dell'utenza domestica. Il costo dell'installazione delle colonnine non è compreso nel canone di noleggio dell'auto; l'azienda si farà carico delle spese di installazione e di manutenzione ordinaria (incluso il canone di noleggio *wallbox*); tuttavia, se l'installazione dovesse richiedere interventi straordinari (ad esempio interventi che interessano la struttura dell'immobile), le relative spese resterebbero in capo al dipendente.

L'Agenzia, ribadendo il principio di onnicomprensività del reddito di lavoro dipendente e che il criterio generale di valutazione dei beni ceduti e dei servizi prestati al dipendente è quello del valore normale, ricorda che il Tuir individua, tuttavia, specifiche deroghe al principio di onnicomprensività, elencando le componenti reddituali che non concorrono a formare la base imponibile o vi concorrono solo in parte tra cui quelle per autoveicoli, motocicli e ciclomotori concessi in uso promiscuo ai dipendenti, per le quali è previsto, in deroga al generale criterio di tassazione basato sul loro "*valore normale*", un criterio di determinazione forfetaria del quantum da assoggettare a tassazione che, dopo la legge di bilancio 2020, è confermato forfetario, seppur graduato in ragione delle emissioni di anidride carbonica dei veicoli stessi.

In relazione ai veicoli ad uso promiscuo, nella circolare n. 326/1997, è stato chiarito che:

- la determinazione del valore imponibile sulla base del totale del costo di percorrenza esposto nelle tabelle ACI costituisce una determinazione dell'importo da assoggettare a tassazione del tutto forfetaria, che prescinde da qualunque valutazione degli effettivi costi di utilizzo del mezzo e anche dalla percorrenza che il dipendente effettua realmente. È del tutto irrilevante, quindi, che il dipendente



STUDIO NEGRI E ASSOCIATI

sostenga a proprio carico tutti o taluni degli elementi che sono nella base di commisurazione del costo di percorrenza fissato dall'ACI;

- il datore di lavoro, oltre a concedere la possibilità di utilizzare il veicolo in modo promiscuo, può fornire, gratuitamente o meno, altri beni o servizi, ad esempio, l'immobile per custodire il veicolo, etc., beni e servizi che andranno separatamente valutati al fine di stabilire l'importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente.

In linea con tale documento di prassi, l'Agenzia ritiene perciò che l'installazione delle infrastrutture (*wallbox*, colonnine di ricarica e contatore a defalco) effettuata presso l'abitazione del dipendente rientri tra i beni che vanno separatamente valutati al fine di stabilire l'importo da assoggettare a tassazione in capo al dipendente e, pertanto, da assoggettare a tassazione come reddito di lavoro dipendente.

Per quanto riguarda il consumo di energia, lo stesso non rientra tra i beni e servizi forniti dal datore di lavoro (c.d. *fringe benefit*), ma costituisce un rimborso di spese sostenuto dal lavoratore che, come tale, costituisce, per quest'ultimo, reddito di lavoro dipendente, a eccezione delle spese rimborsate nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, anticipate dal dipendente per snellezza operativa (ad esempio l'acquisto di beni strumentali di piccolo valore, come carta della fotocopia o della stampante, le pile della calcolatrice, etc.) e fatte salve specifiche deroghe previste per il rimborso analitico delle spese per trasferte. Pertanto, l'Agenzia ritiene che anche i rimborsi erogati dal datore di lavoro al proprio dipendente per le spese di energia elettrica finalizzata alla ricarica degli autoveicoli assegnati in uso promiscuo, costituiscono reddito di lavoratore dipendente da assoggettare a tassazione.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti.

