



Roma, Li 13 ottobre 2021

Oggetto: Newsletter Welfare e lavoro dipendente ENBIC - Studio ACTA – “Le novità fiscali della settimana”

Spett.le Società/Associazione,

con la presente siamo lieti di sottoporre alla Vostra attenzione le principali novità della settimana in materia di Welfare e lavoro dipendente.

NOVITÀ IN MATERIA DI WELFARE E LAVORO DIPENDENTE

1. Convertito in Legge il D.L. 6 agosto 2021, n. 111 (Decreto Green Pass)

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale del 1° ottobre 2021 la L. n. 133 del 24 settembre 2021, di “Conversione in legge, con modificazioni, del Decreto Legge 6 agosto 2021, n. 111, recante misure urgenti per l’esercizio in sicurezza delle attività scolastiche, universitarie, sociali e in materia di trasporti”.

In sede di conversione del D.L. n. 111/2021 (cd. Decreto Green Pass), sono state prorogate alcune tutele in favore dei lavoratori fragili. In particolare, la legge di conversione ha introdotto l’art. 2-ter, il quale ha prorogato al 31 dicembre 2021 quanto previsto dall’art. 26, commi 2 e 2-bis, D.L. n. 18/2020, convertito in legge n. 27/2020.

In particolare, il comma 2 prevede che il periodo trascorso in quarantena con sorveglianza attiva o in permanenza domiciliare fiduciaria con sorveglianza attiva è equiparato a malattia ai fini del trattamento economico e non è computabile ai fini del periodo di comporto. Il comma 2-bis, invece, prevede che i lavoratori fragili svolgono di norma la prestazione lavorativa in modalità agile, anche attraverso l’adibizione a diversa mansione ricompresa nella medesima categoria o area di inquadramento, come definite dai contratti collettivi vigenti, o lo svolgimento di specifiche attività di formazione professionale anche da remoto.

2. Decreto Ministeriale 7 settembre 2021: impresa sociale e modalità di coinvolgimento dei lavoratori

È stato pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 4 ottobre 2021 il D.M. del 7 settembre 2021 del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, in cui si delineano le modalità di coinvolgimento dei lavoratori, degli utenti e di altri soggetti direttamente interessati alle attività delle imprese sociali.

Il coinvolgimento è da intendersi come il meccanismo di consultazione e partecipazione mediante il quale i lavoratori e gli altri soggetti siano in grado di esercitare un’influenza sulle decisioni dell’impresa sociale, sulle condizioni di lavoro e sulla qualità dei beni e servizi prodotti.

Le informazioni utili a tale coinvolgimento devono essere rese disponibili, oltre che presso la sede legale dell’impresa, anche attraverso strumenti telematici e informatici idonei ad assicurare un accesso facile. Le rappresentanze dei lavoratori riceveranno specifiche informazioni relativamente alle condizioni di lavoro, al welfare aziendale, alla qualità della vita in azienda, ai programmi e alle iniziative per garantire il superamento delle disuguaglianze di genere e la conciliazione dei tempi di vita e di lavoro, il miglioramento e il benessere organizzativo.

Nel caso in cui sia appropriata l'acquisizione di un numero più ampio di pareri o valutazioni su specifiche tematiche, come nel caso della qualità dei prodotti o dei servizi erogati, la consultazione può prevedere il ricorso a modalità più estese, ad esempio con cadenza annuale, come quelle telematiche. I risultati sono condivisi con le rappresentanze delle categorie consultate anche al fine di acquisire proposte da sottoporre alla valutazione dell'impresa.

È fatto salvo l'accertamento di eventuali violazioni degli obblighi di informazione, di consultazione e di coinvolgimento di cui alle linee guida del D.M. da parte degli organi competenti dell'impresa sociale, nel corso dell'attività di vigilanza effettuata dagli Ispettorati territoriali del lavoro e dalle altre amministrazioni pubbliche competenti.

3. Avviso Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali: sgravio contributivo ex lege n.608/96 - Anno 2021

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali ha pubblicato, il 6 ottobre 2021, sul proprio portale istituzionale, un avviso riguardante le riduzioni contributive spettanti in relazione ai contratti di solidarietà di tipo A, stipulati dalle imprese private ai sensi degli artt. 1 e 2, D.L. n. 726/1984, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 863/1984 e ss.mm.ii. In particolare, la misura è applicabile per i lavoratori interessati da una riduzione dell'orario di lavoro in misura superiore al 20%, in relazione ai quali l'impresa può chiedere la riduzione del 35% della contribuzione a carico del datore di lavoro.

Per l'anno 2021 destinatarie della riduzione contributiva al 35% sono le imprese che al 30 novembre 2021 abbiano stipulato un contratto di solidarietà e le imprese che abbiano avuto un contratto di solidarietà in corso nel secondo semestre dell'anno precedente.

Lo sgravio è riconosciuto per la durata del contratto di solidarietà e, comunque, per un periodo non superiore a ventiquattro mesi nel quinquennio mobile, sulla contribuzione a carico del datore di lavoro, dovuta sulle retribuzioni corrisposte ai lavoratori interessati alla contrazione dell'orario di lavoro in misura superiore al 20%.

Per l'anno 2021, a partire dal 30 novembre e fino al 10 dicembre 2021 decorre il termine per l'inoltro delle domande di riduzione contributiva per l'anno 2021 attraverso l'applicativo web "sgravidsonline". L'applicativo è operativo dal 2 novembre al 10 dicembre di ogni anno, per consentire la precompilazione delle istanze.

L'accesso all'applicativo web è ammesso esclusivamente con le credenziali SPID o CIE (carta d'identità elettronica) e il pagamento dell'imposta di bollo, a partire dall'annualità 2021, è consentito solo mediante il sistema "pagoPA", utilizzando l'apposita funzione integrata all'interno dell'applicativo medesimo.

Il Ministero puntualizza, inoltre, che l'applicativo web "sgravidsonline" non consente l'invio dell'istanza nel termine perentorio dal 30 novembre al 10 dicembre 2021 in caso di omesso pagamento dell'imposta di bollo con il sistema "pagoPA".

4. Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali: firmato il decreto di riparto del Fondo Nazionale per le Politiche Sociali

Il Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali, Andrea Orlando, ha firmato, il 6 ottobre 2021, il decreto concernente il riparto del Fondo Nazionale per le Politiche Sociali, che contiene al suo interno il Piano Sociale Nazionale 2021-2023 e il Piano Nazionale degli Interventi e i Servizi Sociali di contrasto alla povertà 2021-2023.

Nello specifico, sono stati adottati il capitolo 1 ("La strutturalizzazione del sistema dei servizi sociali") e il capitolo 2 ("Piano Sociale Nazionale 2021-2023") dell'atto di programmazione nazionale Piano Nazionale degli Interventi e dei Servizi Sociali 2021-2023, approvato dalla Rete della protezione e dell'inclusione sociale lo scorso 28 luglio 2021.

Le risorse complessivamente destinate al Fondo sono pari a € 390.925.678,00 per ognuna delle annualità 2021-2022-2023. Il documento prevede che le Regioni dovranno programmare per il triennio 2021-2023, gli impieghi delle risorse complessivamente loro destinate, entro 60 giorni dall'emanazione del decreto stesso.

Inoltre, a valere sulla quota del Fondo nazionale per le politiche sociali destinata alle Regioni sono finanziate, per non meno di 3.937.500,00 euro, azioni volte all'implementazione delle Linee di indirizzo sull'intervento con bambini e famiglie in situazione di vulnerabilità (P.I.P.P.I.).

Il decreto è stato trasmesso per la firma al Ministro dell'Economia e delle Finanze.

5. Messaggio INPS n. 3339 del 2021: cessione fino al quinto della pensione e rimodulazione del piano di finanziamento

L'INPS, con il messaggio n. 3339 del 5 ottobre 2021, interviene riguardo i finanziamenti da estinguersi dietro cessione fino al quinto delle pensioni per rendere nota la disponibilità di una nuova funzione telematica per la rimodulazione del piano di ammortamento per estinzione anticipata parziale del debito residuo, denominata "Domanda di rimodulazione piano per estinzione anticipata parziale".

Oggetto di tale nuova funzione è l'esercizio della facoltà attribuita al debitore di restituire anticipatamente una parte residuale di un finanziamento, così come previsto dall'art. 125-*sexies*, D.Lgs. n. 385/1993, introdotto dall'art. 1, comma 1, D.Lgs. n. 141/2010, come successivamente sostituito dall'art. 11-*octies*, comma 1, lett. c), D.L. n. 73/2021, convertito in l. n. 106/2021. La disposizione prevede che «*Il consumatore può rimborsare anticipatamente in qualsiasi momento, in tutto o in parte, l'importo dovuto al finanziatore*». Pertanto, qualora il pensionato manifesti la volontà di estinguere anticipatamente un finanziamento, gli intermediari finanziari aderenti alla Convenzione con l'INPS possono richiedere, con modalità telematica, una rimodulazione del contratto di finanziamento in corso di ammortamento, che può consistere nella riduzione dell'importo della rata e/o nell'anticipazione della scadenza del piano di ammortamento.

In base ai criteri operativi sottostanti alla nuova procedura, l'estinzione parziale di un finanziamento non implica, per la società cessionaria e per il pensionato cedente, la sottoscrizione di un nuovo contratto, ma la rimodulazione di quello originario ai fini del rimborso della quota residuale del debito e, nello specifico, una rimodulazione della parte relativa alle clausole contrattuali che stabiliscono l'importo della rata e/o la scadenza del piano di ammortamento.

Si premette che, in relazione alla procedura in oggetto, si definiscono "*piano originario*" come i dati relativi al piano di ammortamento che va dalla decorrenza prevista dal contratto di finanziamento fino al mese di notifica della domanda di rimodulazione piano e "*piano rimodulato*" come i dati relativi al piano di ammortamento del residuo debito che va dal mese successivo alla domanda di rimodulazione del piano fino alla sua scadenza (che deve essere minore o uguale a quella del piano originario in base all'opzione di estinzione prescelta).

Per quanto concerne la gestione delle domande telematiche, il piano rimodulato non deve essere validato dalla Struttura territoriale dell'INPS, ma viene acquisito automaticamente dal sistema telematico, che verifica la congruità dei dati e la correttezza formale dei requisiti.

La funzione telematica "Domanda di rimodulazione piano per estinzione anticipata parziale" è fruibile dagli intermediari finanziari all'interno dei servizi "Cessione Quinto", tramite Web Service e Web Application ed è riservata esclusivamente alle società in regime di convenzionamento.

Il contratto di finanziamento in corso di ammortamento può anche essere oggetto di più rimodulazioni (rimodulazioni plurime). In tale ipotesi la domanda di rimodulazione avrà ad oggetto il precedente piano rimodulato e non il piano originario, ad eccezione del calcolo del periodo di ammortamento utile ai fini del rinnovo della cessione. Infatti, il decorso dei due quinti del periodo di ammortamento della cessione, necessario ai fini dell'eventuale rinnovo, viene calcolato automaticamente con riferimento alla data di decorrenza giuridica del piano originario.

La notifica telematica delle domande di rimodulazione è inibita durante il periodo di estrazione dei ratei pensionistici, di cui al calendario mensile riportato nell'apposito Avviso che viene pubblicato mensilmente sul portale INPS.

Il contratto di finanziamento può essere rimodulato a condizione che sussistano, per il medesimo, tutti i seguenti requisiti: (i) tipologia "Cessione Quinto Pensione" (Gestione Pubblica/Privata); (ii) presente in procedura "Quote Quinto"; (iii) nello stato "validato" (anche se associato a "C.F. bloccato"); (iv) in corso di ammortamento (è esclusa la fase di accodamento).

All'atto della domanda, la società deve inserire in via telematica nell'apposita funzione determinate informazioni richieste dal sistema, tra cui l'importo della rata del piano rimodulato, il numero di rate totali del piano rimodulato e la data di estinzione parziale, corrispondente alla data di chiusura del "conteggio estintivo" utilizzata ai fini del calcolo del residuo debito, che deve essere uguale o minore al mese di notifica della domanda.

6. (segue) Messaggio INPS n. 3341 del 2021: cessione quinto pensione, aggiornati i tassi d'interesse

L'INPS, con il messaggio n. 3341 del 5 ottobre 2021, provvede ad aggiornare i tassi d'interesse applicabili alle operazioni di cessioni del quinto per il quarto trimestre del 2021. I tassi variano in misura direttamente proporzionale dell'età del soggetto richiedente e sono utili alla determinazione dei tassi usurari.

In particolare, con il decreto n. 77147/2021, il Ministero dell'Economia e delle finanze - Dipartimento del Tesoro ha indicato i tassi effettivi globali medi (TEGM) praticati dalle banche e dagli intermediari finanziari - determinati ai sensi dell'art. 2, comma 1, l. n. 108/1996, recante "Disposizioni in materia di usura", come modificato dal D.L. n. 70/2011, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 106/2011 - rilevati dalla Banca d'Italia ed in vigore per il periodo dal 1° ottobre 2021 al 31 dicembre 2021.

Per i prestiti da estinguersi dietro cessione del quinto dello stipendio e della pensione, i valori dei tassi da applicarsi nel periodo indicato sono così determinati: (i) fino a 15.000 euro il tasso medio è pari a 11,11; (ii) oltre i 15.000 euro il tasso medio è pari a 7,19.

Ne consegue che i Tassi annui effettivi globali (TAEG) da utilizzare per i prestiti estinguibili con cessione del quinto della pensione concessi da intermediari finanziari in regime di convenzionamento ai pensionati sono determinati come segue:

- a) fino a 59 anni: 8,30% per importi fino a 15.000 euro – 6,19 per importi superiori a 15.000 euro;
- b) da 60 a 64 anni: 9,10% per importi fino a 15.000 euro – 6,99 per importi superiori a 15.000 euro;
- c) da 65 a 69 anni: 9,90% per importi fino a 15.000 euro – 7,79 per importi superiori a 15.000 euro;
- d) da 70 a 74 anni: 10,60% per importi fino a 15.000 euro – 8,49 per importi superiori a 15.000 euro;
- e) da 75 a 79 anni: 11,40% per importi fino a 15.000 euro – 9,29 per importi superiori a 15.000 euro.

7. Messaggio INPS n. 3389 del 2021: sgravio giovani – istruzioni operative

L'INPS, con il messaggio n. 3389 del 7 ottobre 2021, fornisce le istruzioni operative per la fruizione dell'esonero contributivo totale introdotto dalla Legge di Bilancio 2021 per chi assume o stabilizza giovani di età inferiore a 36 anni., specificando i codici da riportare nelle denunce contributive Uniemens, Lista PosPA e PosAgri, sia per il beneficio corrente che per il recupero degli arretrati spettanti a partire dal mese di gennaio.

Come noto, al fine di promuovere l'occupazione giovanile stabile, l'art. 1, commi da 10 a 15, l. n. 178/2020 ha previsto che, per le assunzioni a tempo indeterminato e per le trasformazioni dei contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato effettuate nel biennio 2021-2022, l'esonero di cui all'art. 1, commi da 100 a 105 e 107, l. n. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018), è riconosciuto nella misura del 100%, per un periodo massimo di trentasei mesi, nel limite massimo di importo pari a 6.000 euro annui, con riferimento ai soggetti che alla data della prima assunzione incentivata non abbiano compiuto il trentaseiesimo anno di età.

La durata dell'esonero contributivo indicato, ferme restando le condizioni ivi previste, è riconosciuta per un periodo massimo di quarantotto mesi ai datori di lavoro privati che effettuino assunzioni in una sede o unità produttiva ubicata nelle seguenti regioni: Abruzzo, Molise, Campania, Basilicata, Sicilia, Puglia, Calabria e Sardegna.

L'esonero contributivo è riconosciuto a tutti i datori di lavoro privati, ivi compresi i datori di lavoro del settore agricolo, a prescindere dalla circostanza che assumano o meno la natura di imprenditore. L'incentivo non può essere riconosciuto nei riguardi delle imprese del settore finanziario. Analogamente, la misura in trattazione non può trovare applicazione, come già precisato nella circolare INPS n. 56 del 2021, per i rapporti di apprendistato e per i contratti di lavoro domestico, in relazione ai quali il quadro normativo in vigore già prevede l'applicazione di aliquote previdenziali in misura ridotta rispetto a quella ordinaria.

Si ribadisce, inoltre, che l'esonero di cui all'art. 1, commi da 10 a 15, della legge di Bilancio 2021, pur nelle sue specificità, trae la sua disciplina dall'esonero strutturale giovanile di cui all'art. 1, commi da 100 a 108, 113 e 114, della legge di Bilancio 2018. Pertanto, l'esonero contributivo introdotto dalla legge di Bilancio 2021 non è cumulabile con «*altri esoneri o riduzioni delle aliquote di finanziamento previsti dalla normativa vigente, limitatamente al periodo di applicazione degli stessi*» (art. 1, comma 114, l. n.

205/2017). Prendendo a riferimento le forme di incentivo all'assunzione maggiormente diffuse fruibili in relazione alle nuove assunzioni, il predetto esonero contributivo, conseguentemente, non è cumulabile con l'incentivo per l'assunzione di donne prive di impiego regolarmente retribuito da almeno ventiquattro mesi ovvero prive di impiego da almeno sei mesi e appartenenti a particolari aree o settori economici o professioni, di cui all'art. 4, commi da 8 a 11, l. n. 92/2012, né con l'incentivo all'assunzione rivolto alla medesima categoria di donne, c.d. svantaggiate, previsto dall'art. 1, commi da 16 a 19, l. n. 178/2020.

Si precisa infine che, per il periodo di applicazione della misura in trattazione, non è possibile usufruire, per i medesimi lavoratori, della c.d. Decontribuzione Sud, disciplinata dall'art. 1, commi da 161 a 168, della medesima l. n. 178/2020.

Le Autorità italiane hanno notificato alla Commissione europea la misura decontributiva in oggetto e la Commissione medesima, ha autorizzato, con la decisione del 16 settembre 2021, la concedibilità dell'esonero per le assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato effettuate entro il 31 dicembre 2021.

Pertanto, le indicazioni e le istruzioni per la gestione degli adempimenti previdenziali connessi alla predetta misura di esonero contributivo sono limitate alle assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato effettuate nel periodo dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2021. Per quanto attiene all'esonero contributivo relativo alle eventuali assunzioni/trasformazioni a tempo indeterminato effettuate nel periodo dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022, l'INPS precisa che le istruzioni riguardanti la fruizione dell'esonero saranno fornite all'esito del procedimento di autorizzazione da parte della Commissione europea.

A partire dal flusso Uniemens di competenza del mese di settembre 2021, i datori di lavoro dovranno valorizzare all'interno di "Denuncia Individuale", "Dati Retributivi", elemento "InfoAggcausaliContrib" i seguenti elementi: (i) nell'elemento "Codice Causale" il valore "GI36"; (ii) nell'elemento "IdentMotivoUtilizzoCausale" la data di assunzione a tempo indeterminato o la data di trasformazione. Inoltre, la valorizzazione dell'elemento "AnnoMeseRif", con riferimento ai mesi pregressi (dal mese di gennaio 2021 e fino al mese precedente l'esposizione del corrente), può essere effettuata esclusivamente nei flussi Uniemens di competenza dei mesi di settembre, ottobre e novembre 2021.

8. Risposta n. 626 del 2021: trattamento fiscale del reddito di lavoro dipendente percepito da un soggetto non residente in smart working in Italia

Con la risposta a interpello n. 626 del 27 settembre 2021, l'Agenzia delle Entrate è tornata a pronunciarsi in tema di redditi di lavoro dipendente prodotto in modalità di lavoro agile.

Il quesito oggetto del documento di prassi è stato formulato da una lavoratrice iscritta all'AIRE e fiscalmente residente in Lussemburgo, la quale, dipendente di una società lussemburghese, ha, tuttavia, svolto, da marzo 2020 ad oggi, la propria attività lavorativa in smart working in Italia a causa della pandemia da Covid-19.

Per chiarire il regime fiscale applicabile al reddito di lavoro dipendente percepito dall'istante nell'anno d'imposta 2020, l'Amministrazione finanziaria rileva, in primo luogo, come nel caso di specie trovi applicazione l'art. 15 della Convenzione per evitare le doppie imposizioni stipulata tra l'Italia e il Granducato di Lussemburgo, il 3 giugno 1981 e ratificata con legge 14 agosto 1982, n. 747 (di seguito Convenzione). In particolare, l'art. 15 della citata Convenzione prevede, al paragrafo 1, la tassazione esclusiva dei redditi da lavoro dipendente nello Stato di residenza del beneficiario, a meno che l'attività lavorativa, a fronte della quale sono corrisposti i redditi, sia svolta nell'altro Stato contraente. In questa ipotesi, i proventi sono assoggettati a imposizione concorrente in entrambi i Paesi.

L'Agenzia ritiene necessario, per individuare la disposizione applicabile al caso di specie, precisare che cosa si intenda per "luogo di prestazione dell'attività lavorativa" nella particolare ipotesi di svolgimento della prestazione medesima nella modalità del *remote working*.

Al riguardo, il commentario del modello OCSE di convenzione per eliminare le doppie imposizioni precisa, interpretando l'art. 15, par. 1 del Modello (riprodotto nella Convenzione Italia-Lussemburgo) che per individuare lo Stato contraente in cui si considera effettivamente svolta la prestazione lavorativa bisogna avere riguardo al luogo dove il lavoratore dipendente è fisicamente presente quando esercita le attività per cui è remunerato. Inoltre, il reddito percepito dal lavoratore dipendente non può essere assoggettato a imposizione nell'altro Stato contraente, ossia quello in cui si

trova la sede lavorativa e in cui viene normalmente svolta la prestazione, anche se i risultati della prestazione lavorativa sono utilizzati in detto Stato.

Tanto premesso, l'Amministrazione finanziaria conclude affermando che il reddito percepito nell'anno d'imposta 2020 dall'Istante per l'attività di lavoro dipendente svolta in *smart working* in Italia nel 2020 rileva fiscalmente in Italia, in base al combinato disposto dell'art. 15, par. 1, Convenzione Italia-Lussemburgo e degli artt. 3 e 23 TUIR, i quali prevedono, rispettivamente, l'imposizione diretta sui redditi prodotti dai non residenti nel territorio dello Stato e che si considerano prodotti in Italia i redditi di lavoro dipendente prestato nel territorio dello Stato.

9. Risposta n. 683 del 2021: regime impatriati per il rientro dal distacco all'estero solo in caso di "nuova" attività lavorativa

Con la Risposta n. 683 del 7 ottobre 2021, l'Agenzia delle entrate fornisce chiarimenti sull'applicabilità del regime degli impatriati, di cui all'art. 16, D.Lgs. n. 147/2015, ai lavoratori che rientrano in Italia, a seguito di distacco all'estero, presso il medesimo datore di lavoro e in presenza del medesimo contratto.

In particolare, l'istante è un cittadino italiano che viene distaccato all'estero dal 2004 e fino al 2012. Per tutto questo periodo, l'istante dichiara di essere stato iscritto all'AIRE. Lo stesso, agli inizi del 2013, è rientrato in Italia, provvedendo all'iscrizione all'Anagrafe nazionale della popolazione residente.

Tuttavia, egli viene nuovamente distaccato all'estero dal nuovo datore di lavoro - dal 1° dicembre 2015, presso un primo distaccatario, e dal 1° novembre 2019, presso un secondo distaccatario -, procedendo nuovamente all'iscrizione all'AIRE dal 2 febbraio 2016. Durante tali distacchi, all'istante è stato conferito il ruolo dirigenziale di *Sustainability Manager*.

Il distacco all'estero, più volte prorogato, si è concluso il 31 gennaio 2021 ma l'istante, rientrato nella sede italiana, ha continuato ad occuparsi, in ragione della posizione apicale ricoperta e per esigenze del datore di lavoro, da remoto, del mercato estero in regime di trasferta.

Da ultimo, la società ha proposto all'istante di rientrare definitivamente nel mercato italiano come riporto a due Direttori Generali per svolgere la funzione di Responsabile dei progetti di sostenibilità su tutto il perimetro di Global Power Generation, assumendo, dunque, un ruolo superiore a quello di *Sustainability Manager* svolto all'estero, avviando un rapporto di lavoro con un nuovo datore (altra società del gruppo) mediante la stipula di un nuovo contratto in cui *«le ferie non saranno riconosciute, però sarà riconosciuta l'anzianità dalla prima data di assunzione, e non vi sarà alcun periodo di prova. Per quanto attiene il trattamento di fine rapporto, quest'ultimo è accantonato ai fondi pensione e quindi non c'è, quasi mai, liquidazione dello stesso anche nel caso di cessazione del rapporto di lavoro»*.

Ciò posto, vengono chiesti chiarimenti in ordine alla possibilità di potere fruire del regime speciale per lavoratori impatriati, ai sensi dell'art. 16 D.Lgs. n. 147 del 2015, come modificato dall'art. 5 D.L. n. 34 del 2019, convertito, con modificazioni, dalla l. n. 58 del 2019, per i redditi di lavoro dipendente prodotti in Italia dal periodo d'imposta 2021.

L'art. 16 D.Lgs. n. 147 del 2015 ha introdotto il regime speciale per lavoratori impatriati. Per fruire dello stesso, è necessario, ai sensi del comma 1 della disposizione, che il lavoratore (i) trasferisca la residenza nel territorio dello Stato ai sensi dell'art. 2 TUIR, (ii) non sia stato residente in Italia nei due periodi d'imposta antecedenti al trasferimento e si impegni a risiedere in Italia per almeno 2 anni e (iii) svolga l'attività lavorativa prevalentemente nel territorio italiano.

In base al successivo comma 2, sono destinatari del beneficio fiscale i cittadini dell'Unione europea o di uno Stato extra UE con il quale risulti in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni o un accordo sullo scambio di informazioni in materia fiscale che (i) sono in possesso di un titolo di laurea e abbiano svolto continuativamente un'attività di lavoro dipendente, di lavoro autonomo o di impresa fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, ovvero (ii) abbiano svolto continuativamente un'attività di studio fuori dall'Italia negli ultimi 24 mesi o più, conseguendo un titolo di laurea o una specializzazione post lauream.

Ai sensi dell'art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 147 del 2015, a tale regime i contribuenti possono accedere per un quinquennio a decorrere dal periodo di imposta in cui trasferiscono la residenza fiscale in Italia e per i quattro periodi di imposta successivi.

Al fine di chiarire le condizioni applicative del regime degli impatriati, l'Amministrazione finanziaria richiama la recente circolare 33/E, ove è precisato che l'impatriato potrà accedere al regime fiscale di cui all'art. 16 D.Lgs. n. 147 del 2015 solo se le condizioni oggettive del nuovo contratto

stipulato dal distaccato rientrato in Italia (prestazione di lavoro, termine, retribuzione) siano costitutive di un nuovo rapporto obbligatorio in sostituzione di quello precedente – ossia, di quello con il distaccante – con nuove ed autonome situazioni giuridiche e con un mutamento sostanziale dell’oggetto della prestazione e del titolo del rapporto.

Pertanto, se l’attività lavorativa svolta dall’impatriato costituisce una “nuova” attività lavorativa, in virtù della sottoscrizione di un nuovo contratto di lavoro, diverso dal contratto in essere in Italia prima del distacco, e quindi l’impatriato assume un ruolo aziendale differente rispetto a quello originario, lo stesso potrà accedere al beneficio a decorrere dal periodo di imposta in cui ha trasferito la residenza fiscale in Italia.

Al contrario, l’agevolazione non è applicabile nelle ipotesi in cui il soggetto, pur in presenza di un “nuovo” contratto per l’assunzione di un “nuovo” ruolo aziendale al momento dell’impatrio, rientri in una situazione di “continuità” con la precedente posizione lavorativa svolta nel territorio dello Stato prima dell’espatrio. Ciò accadrebbe, secondo l’Agenzia, quando, ad esempio, i termini e le condizioni contrattuali, indipendentemente dal “nuovo” ruolo aziendale e dalla relativa retribuzione, rimangono di fatto immutati al rientro presso il datore di lavoro in virtù di intese di varia natura, quali la sottoscrizione di clausole inserite nelle lettere di distacco ovvero negli accordi con cui viene conferito un nuovo incarico aziendale, dalle quali si evince che, sotto il profilo sostanziale, continuano ad applicarsi le originarie condizioni contrattuali in essere prima dell’espatrio.

L’Amministrazione finanziaria riporta una serie di ipotesi costituenti indice di una situazione di continuità sostanziale, tra cui rientrano il riconoscimento di ferie maturate prima del nuovo accordo contrattuale, il riconoscimento dell’anzianità dalla data di prima assunzione, l’assenza del periodo di prova, la previsione di clausole volte a non liquidare i ratei di tredicesima (ed eventuale quattordicesima) maturati, nonché il trattamento di fine rapporto al momento della sottoscrizione del nuovo accordo e di clausole in cui si prevede che alla fine del distacco, il distaccato sarà reinserito nell’ambito dell’organizzazione della Società distaccante e torneranno ad applicarsi i termini e le condizioni di lavoro presso la Società di appartenenza in vigore prima del distacco.

Nel caso di specie, ad opinione dell’Amministrazione finanziaria la posizione lavorativa assunta dall’Istante al rientro dal distacco deve considerarsi in sostanziale “continuità” con la precedente posizione lavorativa. Ciò si ricaverebbe dall’analisi delle previsioni contrattuali disciplinanti il “distacco” dal datore di lavoro italiano a partire dal 2013, sia dalle disposizioni del “nuovo” contratto stipulato con il nuovo datore di lavoro.

In primo luogo, è incontrovertito che il rientro in Italia dell’istante alla fine del distacco avviene presso la società originaria, giacché negli accordi di espatrio è previsto che per tutta la durata del distacco il rapporto di lavoro dipendente resta con il distaccante e che «tutte le condizioni e i trattamenti economici stabiliti nel presente Accordo connessi con la circostanza dell’espatrio cesseranno al momento della conclusione dello stesso».

In secondo luogo, le clausole del “nuovo” contratto sono volte a riconoscere all’istante l’anzianità dalla prima data di assunzione, escludono un periodo di prova e prevedono l’accantonamento in un fondo, senza liquidazione, del trattamento di fine rapporto.

Per tutte queste ragioni, secondo l’Agenzia, è impossibile ravvisare il requisito della “discontinuità lavorativa”, idoneo a consentire all’istante l’accesso al regime fiscale agevolativo degli impatriati, dovendosi la posizione lavorativa assunta dall’istante al rientro considerare in sostanziale “continuità” con la precedente posizione lavorativa.

10. Cass. n. 26512/2021: soggette a tassazione le mance ricevute dal lavoratore dipendente

La Corte di Cassazione, con l’ordinanza n. 26512 del 30 settembre 2021, ha affermato che le somme percepite dal dipendente a titolo di mance concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell’art. 51, comma 1, TUIR.

I giudici di legittimità hanno posto l’accento sulla differente formulazione dell’art. 51, comma 1, TUIR rispetto al previgente art. 48, comma 1, TUIR, che definiva il reddito da lavoro dipendente come «*costituito da tutti i compensi in denaro o in natura percepiti nel periodo di imposta anche sotto forma di partecipazione agli utili in dipendenza del rapporto di lavoro, comprese le somme percepite a titolo di rimborso di spese inerenti alla produzione del reddito e le erogazioni liberali*».

L’attuale art. 51 TUIR prevede, invece, che «*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». Il principio di onnicomprensività è esteso, dunque, esteso non solo ai compensi, ma a tutte le “somme” a qualunque titolo percepiti dal lavoratore, circostanza che giustifica, secondo la Suprema Corte, la totale imponibilità di tutto ciò che il dipendente riceve, anche se non direttamente erogato dal datore di lavoro, ma sulla cui percezione il dipendente può fare, per sua comune esperienza, ragionevole, se non certo affidamento.

Pertanto, per un verso, il principio di onnicomprensività e, per altro verso, il concetto di derivazione dal rapporto di lavoro, *ex* 49 TUIR - che qualifica come reddito di lavoro dipendente non solo la retribuzione in senso stretto, ma anche tutti quegli altri introiti, in denaro o natura, che si legano casualmente con il rapporto di lavoro (e cioè derivano da esso), imporrebbero di inserire nella nozione di reddito di lavoro dipendente anche le somme corrisposte al lavoratore da soggetti terzi rispetto al rapporto di lavoro, purché l'esistenza del rapporto di lavoro dipendente costituisca il presupposto per la loro percezione.

Le mance, in quanto erogazioni liberali percepite dal lavoratore dipendente in relazione alla propria attività lavorativa, rientrerebbero nell'ambito di applicazione degli artt. 49 e 51 TUIR e sarebbero soggette a tassazione.

Né sarebbe analogicamente applicabile l'art. 51, comma 2, lettera i) TUIR, il quale prevede che non concorrono a formare il reddito le mance percepite dagli impiegati tecnici delle case da gioco (*croupiers*) direttamente o per effetto del riparto a cura di appositi organismi costituiti all'interno dell'impresa nella misura del 25 per cento dell'ammontare percepito nel periodo d'imposta. La norma integrerebbe una disciplina agevolativa per una specifica categoria di lavoratori, la quale non può essere oggetto di interpretazione analogica o estensiva, avendo più volte la Suprema Corte affermato la natura di stretta interpretazione delle norme in materia di agevolazione tributaria.

Nel restare a Vs. disposizione per eventuali approfondimenti e/o chiarimenti, porgiamo Cordiali saluti.

ENBIC - Studio ACTA