

Roma, Lì 18 luglio 2022

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. Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, nota n. 5824 del 2022: comunicazione dei valori reddituali di riferimento ai fini dell’esonero dagli obblighi connessi alla fruizione del Reddito di Cittadinanza

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, con la nota n. 5824 del 5 luglio 2022, interviene con riferimento agli obblighi connessi alla fruizione del Reddito di Cittadinanza per alcune categorie di persone, tra le quali i lavoratori che conservano lo stato di disoccupazione in caso di svolgimento di attività di lavoro dipendente o autonomo da cui ricavano un reddito corrispondente a un’imposta lorda pari o inferiore alle detrazioni spettanti ai sensi dell’articolo 13 del testo unico delle imposte sui redditi.

Ai sensi dell’art. 4, comma 3, D.L. n. 4 del 2019, convertito con modificazioni dalla legge 28 marzo 2019, n. 26, possono essere esonerate dagli obblighi connessi alla fruizione del Reddito di Cittadinanza alcune categorie di persone, tra le quali i lavoratori che conservano lo stato di disoccupazione in caso di svolgimento di attività di lavoro dipendente o autonomo da cui ricavano un reddito corrispondente a un’imposta lorda pari o inferiore alle detrazioni spettanti ai sensi dell’articolo 13 del testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. 917/1986).

Con Circolare n. 187 del 14 gennaio 2020, è stato specificato che l’esonero riguardava i lavoratori che conservano lo stato di disoccupazione in caso di svolgimento di attività di lavoro dipendente o autonomo da cui ricavano un reddito corrispondente a un’imposta lorda pari o inferiore alle detrazioni spettanti ai sensi dell’art. 13 TUIR.

Per il lavoro dipendente il valore del reddito doveva essere pari o inferiore ad €. 8.145,00 annui, mentre per il lavoro autonomo, il valore del reddito doveva essere pari o inferiore ad €. 4.800,00. Sussiste la possibilità di esonero quando il tempo impiegato nell'attività lavorativa sia superiore alle 20 ore settimanali, nonché quando il tempo di lavoro, addizionato al tempo impiegato per raggiungere il luogo di lavoro, sia superiore alle 25 ore settimanali.

A seguito delle modifiche apportate all'art. 13 TUIR dalla legge 30 dicembre 2021, n. 234, i valori reddituali di riferimento per conservare lo stato di disoccupazione sono così rideterminati, ferme restando le altre condizioni relative all'impegno lavorativo settimanale:

(i) per il lavoro dipendente, sia subordinato (compreso il lavoro intermittente), sia parasubordinato, il nuovo limite reddituale è fissato ad euro 8.174,00;

(ii) per il lavoro autonomo (compresa la partecipazione in qualità di coadiuvanti o collaboratori all'impresa familiare e le prestazioni di lavoro autonomo occasionale con ritenuta d'acconto senza partita IVA), il nuovo limite è fissato in euro 5.500,00.

2. Ispettorato Nazionale del Lavoro, nota n. 1451 del 2022: tirocini extracurricolari, disciplina temporanea in attesa delle line guida

Nella nota n. 1451 del 11 luglio 2022, l'Ispettorato Nazionale del Lavoro interviene riguardo la disciplina applicabile ai tirocini extracurricolari iniziati prima e proseguiti dopo l'entrata in vigore delle novità dettate dalla legge di Bilancio 2022.

L'Ispettorato ricorda che il tirocinio non costituisce rapporto di lavoro e non può essere utilizzato in sostituzione di lavoro dipendente. Se il tirocinio è svolto in modo fraudolento, eludendo le prescrizioni di cui al periodo precedente, il soggetto ospitante è punito con la pena dell'ammenda di 50 euro per ciascun tirocinante coinvolto e per ciascun giorno di tirocinio, ferma restando la possibilità, su domanda del tirocinante, di riconoscere la sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato a partire dalla pronuncia giudiziale.

Nell'ipotesi tirocini extracurricolari proseguiti e/o conclusi dopo il 1° gennaio 2022, si applica il trattamento sanzionatorio previsto per tirocinio svolto in modo fraudolento.

Il reato si configura solo a decorrere dal 1° gennaio 2022, con conseguente commisurazione della relativa sanzione per le sole giornate che decorrono da tale data.

Con riferimento alla natura fraudolenta del tirocinio, ai fini della contestazione del reato in questione, è poi sufficiente provare che il rapporto di tirocinio si è svolto come un vero e proprio rapporto di lavoro subordinato. Ciò in quanto la fraudolenza

consiste, secondo il dettato normativo, proprio nell'avvalersi di lavoratori nella veste di tirocinanti.

Non possono essere applicate le sanzioni amministrative di norma applicabili per le ipotesi di riqualificazione del rapporto di lavoro in termini di subordinazione:

- (i) omessa comunicazione di instaurazione del rapporto di lavoro;
- (ii) omessa consegna della dichiarazione di assunzione.

È fatta salva la possibilità, su domanda del tirocinante, di riconoscere la sussistenza di un rapporto di lavoro subordinato a partire dalla pronuncia giudiziale, fin dall'instaurazione, anche se avvenuta in data antecedente al 1° gennaio 2022; in tal caso, il rapporto previdenziale intercorrente tra datore di lavoro e Istituto trova la propria fonte nella legge e presuppone esclusivamente l'instaurazione di fatto di un rapporto di lavoro. Il rapporto previdenziale è quindi sottratto alla disponibilità delle parti ed il conseguente recupero contributivo non può ritenersi condizionato dalla scelta del lavoratore di procedure giudizialmente per ottenere il riconoscimento del rapporto di lavoro in capo al soggetto ospitante.

3. Risposte a interpello nn. 371 e 372 del 2022: condizioni per la proroga del regime dei lavoratori impatriati

Con le risposte ad interpello nn. 371 e 372 del 12 luglio 2022, l'Amministrazione finanziaria ha reso talune indicazioni in tema di mancato esercizio dell'opzione per l'estensione di un ulteriore quinquennio dell'agevolazione del regime degli impatriati, di cui all'art. 16, D.Lgs. n. 147/2015, nei termini indicati dal provvedimento n. 60353 dell'Agenzia delle Entrate.

Entrambi i casi esaminati hanno ad oggetto persone fisiche che, rientrate in Italia prima del 2020, hanno legittimamente fruito del regime speciale degli impatriati per il primo quinquennio - fino al 31 dicembre 2020; gli istanti hanno chiesto la possibilità di fruire della proroga dell'applicazione del regime menzionato per un ulteriore quinquennio, rilevando, tuttavia, di non aver effettuato - entro il 31 agosto 2021 - il versamento del 5 per cento dei redditi di lavoro dipendente percepiti nell'ultimo periodo di imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, necessario per poter beneficiare della proroga medesima.

L'Amministrazione finanziaria ricorda, preliminarmente, che, per fruire del regime di cui all'art. 16, D.Lgs. n. 147/2015, è necessario 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.

Le modifiche normative intervenute nel 2019 hanno ridisegnato, a partire dal periodo di imposta 2019, il perimetro di applicazione del regime agevolativo di cui all'art. 16 D.Lgs. n. 147 del 2015.

Viene ricordato che con l'art. 16, comma 3-bis, D.Lgs. n. 147 del 2015, introdotto dall'art. 5, comma 1, lettera c), D.L. n. 34 del 2019, il Legislatore ha introdotto un'estensione temporale del beneficio fiscale ad ulteriori cinque periodi di imposta, con tassazione nella misura del 50 per cento del reddito imponibile, in presenza di specifici requisiti quali, alternativamente (i) l'avere almeno un figlio minorenni o a carico, anche in affido preadottivo, (ii) l'acquisto di un'unità immobiliare di tipo residenziale in Italia direttamente da parte del lavoratore oppure da parte del coniuge, del convivente o dei figli, anche in comproprietà. Tale ultima ipotesi deve realizzarsi successivamente al trasferimento in Italia o nei dodici mesi precedenti al trasferimento.

La percentuale di tassazione dei redditi agevolabili prodotti nel territorio dello Stato negli ulteriori cinque periodi d'imposta si riduce al 10 per cento se il soggetto ha almeno tre figli minorenni o a carico.

Con provvedimento direttoriale dell'Agenzia delle entrate del 3 marzo 2021, prot. n. 60353 (di seguito il Provvedimento), sono state definite le modalità di esercizio dell'opzione per la proroga. In particolare, come l'opzione per la proroga del regime degli impatriati deve essere esercitata dal contribuente mediante il versamento, in un'unica soluzione, di un importo pari:

(i) al 10% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo agevolabili prodotti in Italia, relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, se al momento di esercizio della stessa il lavoratore abbia almeno un figlio minorenni, anche in affido preadottivo, o sia diventato proprietario di almeno un'unità immobiliare di tipo residenziale (acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà) in Italia, dopo il trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti, o ne diventi proprietario entro 18

mesi dall'effettuazione del versamento, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni;

(ii) al 5% dei redditi di lavoro dipendente e di lavoro autonomo agevolabili prodotti in Italia relativi al periodo d'imposta precedente a quello di esercizio dell'opzione, nel caso in cui il lavoratore, al momento dell'opzione, abbia almeno tre figli minorenni, anche in affidio preadottivo, e sia diventato proprietario di almeno un'abitazione residenziale (acquistata direttamente dal lavoratore oppure dal coniuge, dal convivente o dai figli, anche in comproprietà) nel nostro Paese, dopo il trasferimento in Italia o nei 12 mesi precedenti, o ne diventi proprietario entro 18 mesi dall'effettuazione del versamento, pena la restituzione del beneficio addizionale fruito senza l'applicazione di sanzioni.

Il Provvedimento dispone, in particolare, che il versamento degli importi dovuti sia eseguito in unica soluzione con il modello di pagamento F24, entro il 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione.

Il Provvedimento prevede, inoltre, che i soggetti per i quali il primo periodo di fruizione dell'agevolazione si è concluso il 31 dicembre 2020, effettuano il versamento entro 180 giorni dalla data di pubblicazione del Provvedimento medesimo. Pertanto, i soggetti che, come gli istanti, terminavano il primo periodo di fruizione del regime agevolativo il 31 dicembre 2020, avrebbero dovuto effettuare il versamento entro il 30 agosto 2021. Inoltre, per i lavoratori dipendenti la fruizione dell'opzione in argomento avviene mediante la presentazione di una richiesta scritta al datore di lavoro, nel termine del 30 giugno dell'anno successivo a quello di conclusione del primo quinquennio di fruizione dell'agevolazione e, per i lavoratori per cui tale periodo si è concluso il 31 dicembre 2020, entro 180 giorni dalla data di pubblicazione del Provvedimento (quindi entro il 30 agosto 2021), in cui tra l'altro devono essere indicati gli estremi del versamento di cui sopra.

Il Provvedimento, infine, dispone che i sostituti di imposta devono operare le ritenute del 50% o del 10% del reddito imponibile sulle somme e i valori imponibili corrisposti dal periodo di paga successivo al ricevimento della richiesta scritta.

I soggetti che esercitano un'attività di lavoro autonomo, invece, comunicano l'opzione nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel quale hanno effettuato il versamento degli importi sopra richiamati del 10 o del 5 per cento.

Tanto premesso, l'Amministrazione finanziaria afferma che la procedura prevista dal provvedimento 60353/2021 per usufruire della proroga dell'agevolazione sugli impatriati sia vincolante; pertanto, qualora non sia stata interamente seguita e, in particolare, non sia stato fatto il versamento di quanto dovuto nei termini, non è possibile regolarizzare la propria posizione tramite

l'istituto del ravvedimento operoso, di cui all'art. 13 D.Lgs. n. 472/1997), pur se in possesso dei requisiti.

4. Risposta a interpello n. 377 del 2022: imponibilità del contributo erogato in sostituzione del buono pasto non erogato

L'Agenzia delle Entrate, con la Risposta a interpello n. 377 del 14 luglio 2022, si è pronunciata in tema di contributo una tantum corrisposto grazie ai risparmi derivanti dai buoni pasto non erogati nel 2020 e concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Nel caso esaminato, l'istante ha dichiarato di aver sottoscritto un contratto collettivo integrativo, con il quale è stato stabilito che il risparmio derivante dai buoni pasto non erogati nell'anno 2020 fosse utilizzato per l'erogazione di un contributo una tantum in misura fissa e uguale a tutti i dipendenti.

L'istante ha chiesto, dunque, di conoscere il corretto trattamento fiscale applicabile, ai fini Irpef, a tale contributo. L'Amministrazione finanziaria afferma, anzitutto, che l'art. 1, comma 870, l. n. 178 del 2020 prevede che «in considerazione del periodo di emergenza epidemiologica da COVID-19, le risorse destinate, nel rispetto dell'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75, a remunerare le prestazioni di lavoro straordinario del personale civile delle amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, non utilizzate nel corso del 2020, nonché i risparmi derivanti dai buoni Pagina 3 di 5 pasto non erogati nel medesimo esercizio, previa certificazione da parte dei competenti organi di controllo, possono finanziare nell'anno successivo, nell'ambito della contrattazione integrativa, in deroga al citato articolo 23, comma 2, i trattamenti economici accessori correlati alla performance e alle condizioni di lavoro, ovvero agli istituti del welfare integrativo».

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze - Dipartimento Ragioneria Generale dello Stato, con circolare n. 11 del 2021, nel fornire indicazioni operative sulle modalità di calcolo dei menzionati risparmi, ha precisato che, una volta acquisita la certificazione del competente organo di controllo, i predetti risparmi sono destinati, in deroga all'articolo 23, comma 2, del decreto legislativo 25 maggio 2017, n. 75, ai corrispondenti Fondi per il trattamento accessorio di competenza del solo anno 2021 per il finanziamento dei trattamenti economici accessori correlati alla performance e alle condizioni di lavoro ovvero agli istituti del welfare integrativo, secondo criteri da definirsi in sede di contrattazione integrativa nel rispetto delle indicazioni del vigente contratto collettivo nazionale di lavoro.

Nella specie, il benefit erogato dall'istante consisterà nell'erogazione di un contributo in denaro una tantum, da liquidare in misura fissa ed uguale per tutti i dipendenti cui si applica l'accordo, indipendentemente dalla qualifica e dal livello

professionale rivestiti nonché dalla fascia di reddito e/o dal numero dei componenti del nucleo familiare.

Riguardo al regime fiscale applicabile al suddetto contributo in denaro, l'Amministrazione finanziaria afferma che lo stesso, pur derivando dal risparmio dei buoni pasto non erogati nel 2020, non conserva la natura di buono pasto, con la conseguenza che non può trovare applicazione l'art. 51, comma 2, lett. c), TUIR, ossia l'imponibilità fiscale e contributiva fino al valore nominale giornaliero di 4 euro per i buoni cartacei e 8 euro per quelli digitali.

Né il contributo in denaro è riconducibile a taluna delle ipotesi di esclusione dal reddito di lavoro dipendente previste dall'art. 51, comma 2, TUIR in materia di welfare aziendale.

Pertanto, il contributo erogato dall'istante, secondo l'Amministrazione finanziaria, dovrà concorrere, in applicazione del principio di onnicomprensività, di cui all'art. 51, comma 1, TUIR e al pari delle altre elargizioni in denaro percepite dai dipendenti in relazione al rapporto di lavoro, alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

5. CTP Milano, sent. n. 1479 del 2022: applicabilità del regime degli impatriati post distacco anche senza un nuovo contratto

L'art. 16, D.Lgs. n. 147/2015 riconosce un particolare regime fiscale di favore a quei lavoratori che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia, a condizione che non siano stati residenti nel nostro Paese per almeno 2 anni precedenti al trasferimento e che si impegnino a restare in Italia per almeno 2 anni.

Soddisfatte queste condizioni, i redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo e di impresa prodotti in Italia dai lavoratori impatriati sono assoggettati a tassazione nel limite del 30% (limite ulteriormente ridotto al 10% in caso di trasferimento in una delle Regioni del Mezzogiorno); l'agevolazione ha durata di cinque anni, prorogabili per altri cinque in caso di acquisto di immobili o di trasferimento con figli minori.

La disciplina in questione incontra notevoli difficoltà applicative con riguardo a quei lavoratori che si trasferiscono in Italia a seguito di un periodo di distacco effettuato all'estero.

In particolare, a differenza della precedente disciplina (art. 3, L. n. 238/2010, recante il cd. regime dei controesodati) che prevedeva un'espressa esclusione dal beneficio per i lavoratori distaccati, l'art. 16, D.Lgs. n. 147/2015 non disciplina espressamente la fattispecie.

Prima di esaminare la pronuncia indicata in epigrafe, occorre segnalare come sul punto sia intervenuta una variegata prassi dell'Agenzia delle Entrate, la quale, in

un primo momento (circ. n. 17E//2017) aveva escluso l'applicazione del regime degli impatriati ai lavoratori rientranti da un distacco all'estero.

Successivamente (ris. n. 76/E/2018), l'Amministrazione finanziaria aveva rivisto la propria posizione, ritenendo il distacco compatibile con il beneficio a condizione che il distacco fosse stato più volte prorogato, ovvero fosse stato particolarmente lungo (tale da affievolire i legami del lavoratore con il territorio italiano) e il rientro non si ponesse in continuità con la precedente posizione lavorativa in Italia, assumendo il lavoratore un ruolo aziendale differente, proprio in ragione delle maggiori competenze acquisite all'estero.

In sostanza, secondo la tesi di cui alla risoluzione n. 76/E/2018, il distacco all'estero sarebbe compatibile con il regime degli impatriati, nella misura in cui la posizione lavorativa assunta al rientro in Italia si ponga in sostanziale "discontinuità" con la precedente posizione rivestita prima del distacco.

Sarebbe questo il caso, ad esempio, di un lavoratore che, dopo il periodo di distacco all'estero, rientra in azienda in una posizione gerarchicamente superiore, acquisita proprio valorizzando le esperienze accumulate durante il periodo di lavoro all'estero.

Con la circ. n. 33/E/2020, l'Amministrazione finanziaria ha, nei fatti, ristretto nuovamente l'ambito interpretativo; richiamando i precedenti di prassi e, in particolare, la risoluzione n. 76/E/2018, l'Agenzia ha specificato che la "discontinuità", necessaria per accedere al regime post distacco all'estero, dovrebbe avere natura "qualificata", nel senso che presuppone, al rientro in Italia, l'instaurazione di un vero e proprio nuovo rapporto di lavoro, "con nuove ed autonome situazioni giuridiche cui segua un mutamento sostanziale dell'oggetto della prestazione e del titolo del rapporto". In questo senso, sempre nella circolare n. 33, l'Agenzia ha precisato che il "nuovo" rapporto di lavoro non dovrebbe riconoscere l'anzianità di servizio e che dovrebbe prevedere un "nuovo" periodo di prova.

In tale contesto, la Commissione Tributaria Provinciale di Milano ha accolto il ricorso di un contribuente avverso il silenzio-diniego formatosi in relazione all'istanza di rimborso presentata all'Agenzia delle Entrate per ottenere la restituzione delle maggiori imposte sui redditi versate "per effetto della (erronea) mancata applicazione del regime fiscale" di cui all'art. 16 in commento.

A fronte delle argomentazioni dell'Ufficio, che sostanzialmente richiamavano l'orientamento fortemente restrittivo della propria prassi, tornando in particolare sull'aspetto della necessaria discontinuità tra la posizione lavorativa ante distacco e quella concretizzata al rientro in Italia, pur a fronte dell'assunzione di un nuovo ruolo aziendale da parte del lavoratore, i Giudici hanno censurato l'esegesi dell'art.

16 D.Lgs. n. 147/2015 proposta dall'Ufficio, poiché non supportata né dalla lettera della norma, né dalla sua ratio.

In particolare, i Giudici hanno criticato la necessità di stipula di un nuovo contratto di lavoro al fine di riconoscere l'applicazione del regime fiscale di favore, sulla base del fatto che tale requisito non è in alcun modo previsto dalla norma. La lettera dell'art. 16, difatti, non subordina il rientro alla stipula di un nuovo contratto di lavoro, ma esclusivamente a un certo periodo di tempo (almeno 2 anni) trascorso all'estero.

Pertanto, concludono i Giudici nelle proprie motivazioni, non vi è ragione per disconoscere il beneficio al lavoratore distaccato che rientri in Italia, specie laddove - come nel caso di specie - al trasferimento consegua un cambiamento dell'attività lavorativa svolta.

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

ENBIC - Studio e-IUS