



Roma, Li 28 luglio 2021

**Oggetto: *Newsletter* Lavoro dipendente e Welfare ANSI - Studio ACTA – “Le novità giuslavoristiche, previdenziali e fiscali del mese”**

Spett.le Associato,

con la presente siamo lieti di sottoporre alla Vostra attenzione le principali novità del mese in materia di Lavoro dipendente e Welfare.

\*\*\*

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

**ANSI - Studio ACTA**

### **Sommario**

|  |          |
|--|----------|
| <b><i>NOVITÀ IN MATERIA DI LAVORO.....</i></b>                     | <b>2</b> |
| <b><i>NOVITÀ IN MATERIA PREVIDENZIALE E CONTRIBUTIVA .....</i></b> | <b>6</b> |
| <b><i>NOVITÀ IN MATERIA FISCALE .....</i></b>                      | <b>7</b> |

## NOVITÀ IN MATERIA DI LAVORO

### 1. Conversione in Legge del D.L. n. 73 del 2021 (Decreto Sostegni bis)

È stata pubblicata nel Supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 176 del 24 luglio 2021, Serie generale, la legge n. 106 del 2021, di conversione con modifiche del D.L. n. 73 del 2021”.

In sede di conversione del Decreto Sostegni bis, sono state apportate modifiche anche nel settore lavoro che hanno assorbito le misure introdotte dal D.L. n. 99 del 2021.

- Trattamenti di integrazione salariale:

- ai datori di lavoro privati che sospendono o riducono l'attività lavorativa per eventi riconducibili all'emergenza da Covid-19 di cui all'art. 8, comma 1, del Decreto Sostegni, che non possono ricorrere ai trattamenti di integrazione salariale di cui al D.Lgs. n. 148/2015, è consentito di usufruire di ulteriori 13 settimane di cassa integrazione guadagni straordinaria fino al 31 dicembre 2021, con la preclusione per la durata del trattamento, della possibilità di avviare le procedure di licenziamento individuale per giustificato motivo oggettivo e di licenziamento collettivo;

- ai datori di lavoro del settore delle industrie tessili, delle confezioni di articoli di abbigliamento e di articoli in pelle e pelliccia, e delle fabbricazioni di articoli in pelle e simili è consentita la fruizione di ulteriori 17 settimane di cassa integrazione senza versamento del contributo addizionale da utilizzare dal primo luglio al 31 ottobre 2021, con la preclusione, anche in questo caso, per la durata del trattamento ordinario di integrazione salariale, della possibilità di avviare le procedure di licenziamento individuale per giustificato motivo oggettivo e di licenziamento collettivo;

- a decorrere dalla data di entrata in vigore della legge di conversione e fino al 31 dicembre 2021, la proroga di sei mesi dei trattamenti di CIGS di cui all'art. 44 del D.L. n. 109/2018 è consentita previo accordo stipulato presso il Ministero del lavoro e delle politiche sociali, con la partecipazione degli altri Ministeri competenti e delle regioni interessate, anche per i trattamenti di integrazione salariale per crisi aziendale in favore delle aziende operanti nel settore aereo, con incremento del Fondo di solidarietà del trasporto aereo e del sistema aeroportuale

- Contratti a tempo determinato:

- con l'introduzione dell'art. 41-bis è stato modificato l'art. 19, D.Lgs. n. 81 del 2015 in materia di lavoro a tempo determinato, nel senso che la durata del contratto potrà essere superiore a dodici mesi e non eccedente i ventiquattro in presenza di specifiche esigenze previste dai contratti collettivi di cui all'art. 51 del D.lgs. n. 81 del 2015" e ciò fino al 30 settembre 2022.

- Aree di crisi industriale complessa:

- stanziamento di euro 500.000 per l'anno 2021 per garantire ai lavoratori delle aree di crisi industriale complessa e con riferimento al periodo dal 1° febbraio al dicembre 2021, la non applicazione delle riduzioni degli importi del trattamento di mobilità in deroga nei casi di terza e quarta proroga (di cui all'art. 2, comma 66, l. n. 92/2012).

### 2. (segue) Conversione in Legge del D.L. n. 73 del 2021: nuove causali dei contratti di lavoro a termine previste dai contratti collettivi fino a settembre 2022

La l. n. 106 del 2021, di conversione del decreto Sostegni bis, modifica la disciplina dei contratti di lavoro a tempo determinato in materia di. In particolare, è stato introdotto nel Decreto Sostegni bis l'art. 41-bis, rubricato "Modifica all'articolo 19 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, in materia di lavoro a tempo determinato".

La norma originaria, prevista dal decreto Dignità (D.L. n. 87/2018, convertito in l. n. 96/2018) ed inserita all'interno dell'art. 19, D.lgs. n. 81/2015, dispone l'obbligo di prevedere una causale alla stipula o proroga di un contratto a tempo determinato se (i) il primo contratto a tempo determinato ha durata superiore ai 12 mesi, (ii) il contratto a termine è un rinnovo di precedente contratto a termine con lo stesso lavoratore, (iii) in caso di proroga di un primo contratto a termine in essere, qualora detta proroga porti il rapporto di lavoro ad una durata complessiva superiore ai 12 mesi o di proroga in un rinnovo di contratto a tempo determinato, (iv) qualora si tratti di un contratto a tempo determinato conseguente ad un precedente contratto di somministrazione a termine con lo stesso lavoratore e (v) nel caso di contratto "assistito" (ex art. 19, comma 3).

Ad oggi, le causali che possono essere adottate dal datore di lavoro riguardano esigenze temporanee e oggettive, estranee all'ordinaria attività, esigenze di sostituzione di altri lavoratori ed esigenze connesse a incrementi temporanei, significativi e non programmabili, dell'attività ordinaria. Una volta che il datore di lavoro ha verificato la sussistenza dell'obbligo della causale, dovrà predisporre in maniera analitica, all'interno del contratto individuale di lavoro, la motivazione che lo ha portato ad assumere il lavoratore con un contratto a termine.

L'art. 41-bis del Decreto Sostegni bis ha introdotto la nuova lett. b-bis) all'art. 19, comma 1, D.lgs. n. 81 del 2015, aggiungendo alle causali legali, già previste dal comma 1 dell'art. 19, causali che fanno riferimento a "specifiche esigenze previste dai contratti collettivi di cui all'art. 51".

La contrattazione collettiva a cui la legge di conversione fa riferimento è quella prevista dall'art. 51, D.lgs. n. 81/2015, ossia i contratti collettivi nazionali e territoriali, stipulati da associazioni sindacali comparativamente più rappresentative

sul piano nazionale, ed i contratti collettivi aziendali stipulati dalle loro rappresentanze sindacali aziendali (RSA) ovvero dalla rappresentanza sindacale unitaria (RSU). In pratica, saranno le parti sociali, anche a livello aziendale, che potranno individuare specifiche causali per le quali sarà possibile instaurare contratti a tempo determinato, entro i limiti di durata massima previsti dalla stessa contrattazione collettiva ovvero entro i 24 mesi previsti dal legislatore.

L'art. 41-bis, D.L. n. 73 del 2021 introduce, altresì, il nuovo comma 1.1 dell'art. 19, D.lgs. n. 81 del 2015, il quale prevede che "Il termine di durata superiore a 12 mesi, ma, comunque, non eccedente i 24, può essere apposto ai contratti di lavoro subordinato qualora si verificano specifiche esigenze previste dai contratti collettivi di lavoro di cui all'art. 51, ai sensi della lettera b-bis) del medesimo comma 1, fino al 30 settembre 2022".

Dalla formulazione del nuovo art. 19 sembrerebbe che le ulteriori causali, previste dalla contrattazione collettiva a seguito di "specifiche esigenze", sarebbero operative per un periodo limitato, dalla data di vigenza della legge di conversione del D.L. n. 73/2021 e sino al 30 settembre 2022.

### 3. Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e Banca d'Italia: nota "Il mercato del lavoro: dati e analisi"

Nella nota redatta congiuntamente dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e dalla Banca d'Italia, avvalendosi di una fonte informativa completa e tempestiva, quale quella delle Comunicazioni Obbligatorie, viene commentato l'andamento del numero di posizioni di lavoro alle dipendenze e vengono analizzate le tendenze nazionali e locali, con dati provvisori aggiornati al 30 giugno 2021.

La dinamica occupazionale, in ripresa già dalla fine di aprile, si è nettamente rafforzata nei due mesi successivi, favorita dai progressi della campagna vaccinale e dalla conseguente graduale rimozione dei vincoli alle attività economiche. Nei primi sei mesi dell'anno sono stati creati 719.000 posti di lavoro, oltre il 12 per cento in più rispetto allo stesso periodo del 2019. Rimane però ancora ampio il divario tra i contratti di lavoro attivati dall'inizio della pandemia e quelli che si stima sarebbero stati osservati in assenza della crisi Covid-19 (circa - 270.000, in base a proiezioni compatibili con le previsioni macroeconomiche della Banca d'Italia, formulate prima dell'emergenza sanitaria). Nei soli mesi di maggio e giugno sono stati creati 520.000 posti di lavoro a tempo determinato, portando il numero complessivo dei nuovi contratti a termine attivati dall'inizio dell'anno, al netto delle cessazioni, a circa 611.000, 245.000 in più rispetto al 2019 (il saldo era stato sostanzialmente nullo nella prima metà del 2020). Rimangono estremamente modesti i ritmi di crescita delle posizioni permanenti, su valori lievemente inferiori a quelli registrati l'anno scorso.

L'effetto positivo sui saldi dovuto al blocco dei licenziamenti per motivi economici è stato controbilanciato dall'estrema debolezza delle assunzioni e delle trasformazioni a tempo indeterminato. Per effetto della normativa di blocco fino al 30 giugno il rapporto tra il numero di cessazioni promosse dal datore di lavoro e il numero dei dipendenti si è mantenuto su livelli particolarmente bassi (pari a circa la

metà di quelli prevalenti prima dello scoppio dell'emergenza sanitaria, al netto degli effetti stagionali). Ristagnano ancora i contratti di apprendistato.

L'industria continua a crescere ai ritmi pre-pandemia: nei primi sei mesi del 2021 sono stati creati circa 165.000 posti di lavoro, valore

maggiore rispetto allo stesso periodo del 2019. Il miglioramento del quadro epidemiologico ha favorito i servizi privati che, dopo il marcato rallentamento registrato in marzo e aprile, hanno iniziato a crescere rapidamente: tra l'inizio di maggio e la fine di giugno sono stati attivati, al netto delle cessazioni, oltre 500.000 contratti; l'accelerazione ha interessato soprattutto il commercio e il comparto turistico, sebbene in quest'ultimo il rimbalzo sia ancora parziale in alcune aree del territorio.

L'andamento positivo dei servizi privati ha agevolato la riduzione del divario di genere nelle dinamiche occupazionali: per le donne il saldo tra attivazioni e cessazioni, ancora sostanzialmente nullo alla fine di aprile, è migliorato sensibilmente nei mesi successivi. Il numero di posti di lavoro occupati da donne è cresciuto, dal 1° gennaio al 30 giugno 2021, di 290.000 unità, superando, come per gli uomini, i ritmi del 2019. L'andamento del Centro Nord è riconducibile esclusivamente agli impieghi a termine concentrati nelle costruzioni e, negli ultimi mesi, anche nel commercio e nel turismo. La dinamica del Mezzogiorno (oltre 270.000 posti di lavoro creati) riflette pure la tenuta delle posizioni permanenti: l'impatto del blocco dei licenziamenti risulta infatti relativamente maggiore nelle regioni meridionali dove, prima della pandemia, la durata dei contratti a tempo indeterminato era più breve rispetto alle aree centro-settentrionali.

#### **4. Detassazione premi di produttività: report con i dati aggiornati al 15 luglio 2021**

A seguito della pubblicazione del D.M. 25 marzo 2016, relativo alla detassazione delle agevolazioni fiscali di cui alla l. n. 208/2015, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha reso disponibile nuovo Report, con i dati aggiornati al 15 luglio 2021, sull'andamento dei premi di produttività, ricavato dalla procedura per il deposito telematico dei contratti aziendali e territoriali.

Nello specifico, alla data del 15 luglio 2021, sono stati depositati 64.575 contratti. Dei 11.098 contratti attivi, 8.833 si propongono di raggiungere obiettivi di produttività, 6.783 di redditività, 5.261 di qualità, mentre 1.249 prevedono un piano di partecipazione e 6.367 prevedono misure di welfare aziendale.

Prendendo in considerazione la distribuzione geografica di tali contratti,

ritroviamo che il 75% è concentrato al Nord, il 17% al Centro il 8% al Sud. Una analisi per settore di attività economica evidenzia come il 60% dei contratti depositati si riferisca ai Servizi, il 39% all'Industria e il 1% all'Agricoltura. Se invece ci si sofferma sulla dimensione aziendale otteniamo che il 52% ha un numero di dipendenti inferiore a 50, il 33% ha un numero di dipendenti maggiore uguale di 100 e il 15% ha un numero di dipendenti compreso fra 50 e 99. Per i 11.098 depositi che si riferiscono a contratti tuttora attivi la distribuzione geografica è la seguente: 75% Nord, 16% Centro, 9% al Sud.

Per settore di attività economica abbiamo 58% Servizi, 41% Industria, 1% Agricoltura. Per dimensione aziendale otteniamo 52% con numero di dipendenti inferiore a 50, 34% con numero di dipendenti maggiore uguale di 100, 14% con numero di dipendenti compreso fra 50 e 99.

In aggiunta, è possibile indicare all'atto del deposito telematico dei contratti aziendali la decontribuzione per le misure di conciliazione dei tempi di vita e lavoro dei dipendenti. Alla data del 15 luglio 2021, sono stati depositati 4.827 contratti di cui 3.101 corrispondenti a depositi validi anche ai fini della detassazione e 1.726 corrispondenti a depositi validi solo ai fini della decontribuzione. 1.346 depositi si riferiscono a contratti tuttora "attivi", di cui 724 corrispondenti a depositi validi anche ai fini della detassazione e 622 corrispondenti a depositi validi solo ai fini della decontribuzione.

Si segnala, altresì, l'indicazione dell'incentivo fiscale con procedura automatica nella forma di credito d'imposta utilizzabile esclusivamente in compensazione, per talune spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal "Piano Nazionale Industria 4.0". Alla data del 15 luglio 2021 sono stati depositati 4.177 contratti. Prendendo in considerazione la distribuzione geografica delle aziende che hanno depositato i 4.177 contratti, la percentuale maggiore, pari al 39% è concentrata al Nord, il 26% al Centro, il 35% al Sud dove emergono i dati della Campania che presenta il numero maggiore di contratti depositati su tutto il territorio nazionale. Relativamente al settore di attività economica, il maggior numero dei contratti depositati riguarda aziende operanti nel settore Servizi 61%, a seguire Industria 38% e Agricoltura con 1% contratti depositati.

Da ultimo, il report analizza i dati connessi alla proroga delle disposizioni in materia di licenziamenti collettivi ed individuali per giustificato motivo oggettivo ex art 14, co. 3 d.l. 14/2020. Il co. 3, in particolare, dispone che le preclusioni e le sospensioni previste dall'articolo non si applichino, tra l'altro, nelle ipotesi di accordo collettivo aziendale, stipulato dalle organizzazioni sindacali comparativamente più rappresentative a livello nazionale, di incentivo alla risoluzione del rapporto di lavoro, limitatamente ai lavoratori che aderiscono al predetto accordo. A questi lavoratori viene comunque riconosciuto il trattamento di cui all'art.1 del D.Lgs. 4.3.2015, n.22 (Naspi). Alla data del 15 luglio 2021 sono stati depositati 592 contratti. Prendendo in considerazione la distribuzione geografica delle aziende che hanno depositato i 406 contratti, la percentuale maggiore, pari al 63% è concentrata al Nord, il 22% al Centro, il 15% al Sud. Il numero maggiore di contratti depositati si registra in Lombardia. Riguardo al settore di attività economica, il maggior numero dei contratti depositati riguarda aziende operanti nel settore Servizi 50%, a seguire Industria 49% e Agricoltura con 1% contratti depositati.

##### **5. Nota Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 2548 del 2021: smart working, procedura semplificata soltanto con applicativo istituzionale**

Come noto, in virtù delle disposizioni introdotte e prorogate dai decreti Covid-19, fino al 31 dicembre 2021, i datori di lavoro privati possono applicare la modalità di lavoro agile a ogni rapporto di lavoro subordinato in via automatica e senza bisogno di redigere un accordo individuale con i lavoratori. È richiesto, tuttavia, che l'attivazione dello smart working in modalità semplificata venga comunicata al Ministero del lavoro e delle politiche sociali in via telematica, con l'indicazione dei nominativi dei lavoratori e della data di cessazione della prestazione di lavoro in modalità agile.

Il Ministero del Lavoro, con la nota n. 2548 del 14 luglio 2021, chiarisce che la trasmissione della comunicazione di smart working da parte del datore di lavoro deve essere eseguita esclusivamente utilizzando l'applicativo

informatico disponibile sul sito del Ministero medesimo. Non sono, dunque, ammesse modalità di trasmissione equipollenti all'utilizzo della piattaforma informatica, quali l'invio della comunicazione in oggetto a mezzo PEC. È indispensabile che il datore di lavoro interessato ad effettuare efficace comunicazione si avvalga esclusivamente della modulistica e dell'applicativo informatico resi disponibili dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali.

L'accesso ai servizi digitali disponibili sul portale Servizi Lavoro, tra cui l'applicazione smart working, è consentito unicamente con le credenziali SPID (di tipo personale, non aziendali) o CIE (carta d'identità elettronica). La comunicazione deve essere effettuata secondo i modelli semplificati predisposti dal Ministero del Lavoro, ossia (i) il modello per effettuare la comunicazione e (ii) il template in excel per comunicare l'elenco dei lavoratori coinvolti.



## NOVITÀ IN MATERIA PREVIDENZIALE E CONTRIBUTIVA

### 1. Commissione europea: approvato il regime contributivo agevolato del contratto di rioccupazione

Il contratto di rioccupazione ha ottenuto l'approvazione definitiva da parte dell'Unione Europea. Con un comunicato stampa del 14 luglio 2021, la Commissione europea ha reso nota l'approvazione del regime italiano, pari a euro 878 milioni, da destinare come incentivo ai datori di lavoro che integrano i lavoratori disoccupati nel mercato del lavoro nel contesto della pandemia di coronavirus.

La misura del contratto di rioccupazione, introdotta con il pacchetto lavoro del D.L. n. 73 del 2021, cd. Sostegni bis è, pertanto, divenuta operativa con la sua approvazione da parte dell'UE, benché si attendano le istruzioni operative dell'INPS.

Il contratto di rioccupazione, finalizzato ad incentivare, con uno sgravio contributivo totale, l'occupazione dei lavoratori nella fase successiva al superamento della pandemia, può essere applicato entro il 31 ottobre 2021. Destinatari sono i lavoratori, disoccupati, che dopo aver perso il posto di lavoro hanno offerto la propria disponibilità ad essere inseriti nel mondo del lavoro.

L'esenzione dal pagamento dei contributi sociali a carico dei datori di lavoro, per un periodo massimo di 6 mesi, per i nuovi contratti di lavoro a tempo indeterminato firmati tra il 1° luglio 2021 e il 31 ottobre 2021, viene riconosciuta dalla Commissione europea come compatibili con le norme comunitarie gli Aiuti di Stato a condizione che (i) siano di importo non superiore a 1.800.000 euro per impresa, al lordo di qualsiasi imposta od altro onere, o non superiore a 270.000 euro nei settori della pesca e dell'acquacoltura, (ii) siano concessi ad imprese che non fossero già in difficoltà alla data del 31 dicembre 2019 e (iii) siano concessi a micro imprese (con un organico fino a 9 unità e con un fatturato o bilancio uguale o inferiore a 2 milioni

di euro) o piccole imprese (aziende con meno di 50 dipendenti e con un fatturato o bilancio non superiore a 10 milioni di euro) che, pur in difficoltà alla data del 31 dicembre 2019, non sono soggette a procedure concorsuali per insolvenza e che non hanno ricevuto.

L'agevolazione consiste, in particolare, in un esonero contributivo pari al 100% della contribuzione a carico del datore di lavoro per un massimo di sei mesi, nel limite di importo pari a 6.000 euro su base annua, riparametrato ed applicato su base mensile, ferma restando l'aliquota di compito delle prestazioni pensionistiche. Da tali somme sono esclusi sia i premi ed i contributi dovuti all'INAIL che la c.d. "contribuzione minore".

## NOVITÀ IN MATERIA FISCALE

### 1. Risposta ad interpello n. 492/2021: rilevanza fiscale del bonus straordinario attribuito da un ente bilaterale

Con la Risp. n. 492 del 20 luglio 2021, l'Agenzia delle entrate ha affermato che costituisce reddito il bonus straordinario erogato dall'Ente bilaterale ai datori di lavoro e ai lavoratori dipendenti a causa dell'emergenza sanitaria. In particolare, l'istante – ente bilaterale - ha previsto a beneficio dei lavoratori dipendenti aderenti e in regola con la contribuzione verso l'Ente, che hanno usufruito di ammortizzatori sociali a seguito dell'emergenza, l'erogazione di un "bonus" economico straordinario una tantum in denaro a valore fisso. Alle imprese in difficoltà economica, che hanno dovuto ricorrere all'utilizzo di ammortizzatori sociali per i propri dipendenti, l'Ente istante ha donato dispositivi di protezione individuali (DPI) e attrezzature necessarie all'apertura dell'attività per un valore economico variabile rispetto al numero dei dipendenti. Ciò posto, l'istante si è interrogato sul corretto trattamento fiscale dei contributi straordinari.

L'Amministrazione, nella risposta, ha ricordato che il trattamento fiscale delle prestazioni assistenziali erogate dall'ente bilaterale segue i principi generali che disciplinano la tassazione dei redditi, cosicché le predette prestazioni risulteranno assoggettate a tassazione solo se inquadrabili in una delle categorie reddituali previste dall'art. 6 TUIR, comprese quelle che costituiscono erogazioni corrisposte in sostituzione di redditi. In altri termini, sono tassabili somme e valori se riconducibili ai redditi fondiari, di capitale, di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, d'impresa o redditi diversi. Sono altresì tassabili se conseguiti in sostituzione di redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti (art. 6, co. 2, TUIR).

Tanto premesso, l'Amministrazione ha osservato che i principi generali possono essere derogati per espressa previsione normativa. È il caso dell'art. art. 10-bis, Decreto Ristori che,

nell'ambito delle misure adottate per contenere l'impatto economico negativo connesso all'emergenza COVID-19 sui lavoratori, sulle famiglie e sulle imprese, ha sancito l'esenzione di contributi, indennità e ogni altra misura a favore di imprese e lavoratori autonomi, relativi all'emergenza COVID-19.

Con tale disposizione, dunque, il legislatore ha riconosciuto ai contributi di qualsiasi natura, erogati, in via eccezionale a seguito dell'emergenza epidemiologica da chiunque e indipendentemente dalle modalità di fruizione, ai soggetti esercenti attività di impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi, la non concorrenza a tassazione in considerazione della finalità dell'aiuto economico di contrastare gli effetti negativi conseguenti dall'emergenza epidemiologica da COVID-19.

L'art. 10-bis del decreto Ristori non prevede tra i destinatari dei contributi non assoggettati a tassazione i lavoratori dipendenti. Pertanto, secondo l'Amministrazione, i contributi erogati dall'Ente istante nei confronti dei lavoratori dipendenti, quali somme sostitutive, ovvero integrative del reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'art. 6, comma 2, TUIR, concorrono alla formazione del reddito imponibile ai fini IRPEF. Al contrario, i contributi erogati nei confronti di soggetti esercenti impresa, arte o professione, nonché ai lavoratori autonomi, non concorrono alla formazione del reddito di tali soggetti per effetto del citato art. 10-bis.

### 2. Circolare n. 7/E del 2021: indicazioni su deduzioni e detrazioni inerenti alla contribuzione ai fondi sanitari e accessibili con la dichiarazione dei redditi

Con la Circ. n. 7 del 25 giugno 2021, l'Agenzia delle Entrate ha passato in rassegna le varie norme e disposizioni di prassi relative alla fruizione di detrazioni e deduzioni previste dal Legislatore, per il tramite della dichiarazione annuale dei redditi. In merito ai contributi versati ai fondi integrativi del Servizio Sanitario Nazionale (Rigo E26, cod. 6) ex art. 10, comma 1, lett. e-ter), TUIR, sono deducibili dal reddito complessivo i contributi versati ai fondi sanitari integrativi del Servizio Sanitario Nazionale

(SSN) che erogano prestazioni rientranti tra quelle individuate dall'art. 9, commi 4 e 5, D.Lgs. n. 502 del 1992. Le somme versate a questi fondi sono deducibili per un importo annuo complessivamente non superiore ad euro 3.615,20. Alla determinazione della somma massima deducibile concorrono anche (i) l'importo già dedotto dal sostituto d'imposta e indicato nel punto 441 della CU 2021 e (ii) l'importo versato direttamente dal lavoratore in quiescenza a casse di assistenza sanitaria di cui all'art. 51, comma 2, lett. a), del TUIR (Rigo E26 codice 13). La deduzione spetta anche se la spesa è stata sostenuta per le persone fiscalmente a carico per la sola parte non dedotta da queste ultime.

La documentazione da controllare e conservare è costituita dall'attestato fiscale o documento analogo rilasciato dal fondo.

Ai sensi dell'art. 51, comma 2, lett. a), del TUIR, non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente i contributi previdenziali e assistenziali versati dal datore di lavoro o dal lavoratore a enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, purché di ammontare non superiore complessivamente ad euro 3.615,20. Possono versare i contributi di assistenza sanitaria anche i pensionati (ex lavoratori dipendenti) se tali casse consentono agli ex lavoratori di rimanervi iscritti anche dopo la cessazione del rapporto di lavoro, continuando a corrispondere in proprio il contributo previsto senza alcun onere a carico del datore di lavoro. Ai sensi del citato art. 51, comma 2, lett. a), i predetti contributi non concorrono alla formazione del reddito anche se versati da lavoratori in quiescenza, sempreché rispondenti alle previsioni di contratto, accordo o regolamento aziendale, stante l'equiparazione dei redditi da pensione ai redditi di lavoro dipendente (Ris. n. 293/E/2008 e Ris. n. 65/E/2016).

La deduzione spetta per un importo complessivo non superiore a euro 3.615,20 e, specularmente a quanto indicato per i contributi di cui all'art. 10, comma 1, lett. e-ter), TUIR, nella verifica di tale limite concorre anche l'importo dei contributi versati ai fondi integrativi del SSN.

La documentazione da controllare e conservare è costituita dal documento rilasciato dalla cassa o dall'ente attestante il pagamento,

oltre ad eventuale altra documentazione dalla quale rilevare (i) che si tratta di un ente o cassa avente esclusivamente fine assistenziale (ii) o che il pensionato è un ex dipendente che a tale ente o cassa aveva aderito anche nel corso del rapporto di lavoro (iii) o che il contratto, l'accordo o il regolamento aziendale prevedeva la possibilità per gli ex dipendenti in quiescenza di continuare a versare i contributi assistenziali all'ente o alla cassa.

### **3. Risposta ad interpello n. 458 del 2021: smart working, residenza fiscale e determinazione del reddito di lavoro dipendente**

Con la Resp. n. 458 del 7 luglio 2021, l'Agenzia delle entrate si è espressa nuovamente sull'impatto della pandemia nella determinazione della residenza fiscale e del luogo di produzione del reddito per i lavoratori dipendenti espatriati.

Una società italiana, appartenente ad un Gruppo di dimensioni internazionali, ha interpellato l'Amministrazione finanziaria in ordine al trattamento fiscale da applicare ai redditi di lavoro dipendente percepiti da un gruppo di dodici dipendenti iscritti all'Anagrafe degli Italiani Residenti all'Estero (AIRE) - pertanto non residenti in Italia -, assunti con contratto locale in Italia e distaccati presso le consociate cinesi distaccati in Cina, ma rientrati in Italia a fine gennaio 2020 all'insorgere della pandemia da Covid-19.

Il rientro in Italia è stato dettato dall'introduzione, a livello globale, di misure restrittive anti-contagio e limitative della mobilità personale, nonché dalle policy aziendali che, per contenere la diffusione del virus, hanno segnato il massiccio ricorso della società e dell'intero Gruppo cui appartiene al cd. smart working.

Il rientro dei lavoratori presso la sede di lavoro cinese è potuto avvenire soltanto nel mese di luglio 2020. In particolare, taluni lavoratori, rientrati in Cina il 2 luglio, hanno soggiornato in Italia per cause di forza maggiore meno di 184 giorni, talaltri, invece, rientrati in Cina il 29 luglio, hanno trascorso, per le stesse cause di forza maggiore, più di 184 giorni in Italia.

Durante il periodo di smart working presso le residenze italiane, tutti i dipendenti hanno comunque continuato a svolgere la medesima attività svolta durante il periodo di effettiva presenza all'estero, senza modifiche da



un punto di vista contrattuale o di fatto, né sotto il profilo individuale, né sotto il profilo dell'accordo *intercompany*, rimanendo il costo del lavoro di tali dipendenti addebitato alla società distaccataria cinese.

L'istante chiede all'Amministrazione finanziaria se il temporaneo svolgimento da parte di tali dipendenti dell'attività lavorativa in modalità agile dall'Italia possa aver generato in capo alla stessa obblighi di ritenuta in qualità di sostituto d'imposta. In condizioni ordinarie, difatti, non grava sull'istante medesima alcun obbligo di ritenuta sulle retribuzioni corrisposte ai dipendenti non residenti in Italia. Difatti, ai sensi del combinato disposto degli artt. 3 e 23 TUIR, sono imponibili in Italia solo i redditi derivanti da attività lavorativa prestata nel territorio dello Stato.

Considerata, tuttavia, la particolare situazione ingenerata dallo stato emergenziale in atto al momento in cui si sono verificati i fatti oggetto dell'interpello, la società vuole appurare, in primo luogo, se per i dipendenti che abbiano trascorso in Italia, durante il 2020, meno di 184 giorni, il compenso relativo ai giorni di lavoro svolti in Italia siano da considerare come reddito prodotto nel territorio dello Stato da soggetti non residenti e, in quanto tale, sia da assoggettare ad imposizione in Italia.

In secondo luogo, la società si chiede se la permanenza in Italia per più di 184 giorni durante il 2020 dei propri dipendenti abbia comportato, in linea di principio, una modifica nel loro status di residenza fiscale e, laddove gli stessi siano da qualificarsi come soggetti residenti in Italia, se la base imponibile del reddito di lavoro dipendente possa essere determinata ai sensi dell'art. 51, comma 8-bis, TUIR.

La società ritiene che la corretta soluzione del quesito sottoposto all'Amministrazione finanziaria debba avvenire facendo applicazione delle raccomandazioni emanate dall'Ocse il 3 aprile 2020 e dei principi desumibili dall'accordo interpretativo stipulato da Italia e Francia.

Le prime suggeriscono di non dare rilevanza a situazioni temporanee determinate da causa di forza maggiore come la pandemia da Covid-19 ma di fare esclusivo riferimento ai comportamenti che sarebbero stati tenuti in uno scenario di normalità. L'accordo menzionato, inoltre, esclude la rilevanza ai fini dell'attribuzione della potestà impositiva

dell'attività lavorativa svolta nel Paese di provenienza (Italia) da un distaccato in Francia che, in assenza di emergenza sanitaria Covid-19, avrebbe svolto la propria attività in Francia a beneficio della società distaccataria francese.

Pertanto, per i dipendenti distaccati in Cina che, per cause eccezionali legate all'emergenza sanitaria, si siano trovati a soggiornare in Italia per un periodo inferiore a 184 giorni durante il 2020 e che – anche a fronte dell'iscrizione all'AIRE – certamente si qualificano come non residenti fiscalmente in Italia, il reddito di lavoro dipendente prodotto in modalità di remote working presso l'abitazione in Italia deve essere considerato come reddito di fonte estera e, pertanto, esentato da tassazione in Italia, ai sensi dell'art. 23 TUIR.

I dipendenti che hanno trascorso in Italia più di 184 giorni complessivamente nel periodo d'imposta 2020, potenzialmente qualificabili come ivi fiscalmente residenti, devono, tuttavia, considerata l'eccezionalità della situazione dovuta al Covid-19, essere qualificati come soggetti fiscalmente non residenti in Italia ed i relativi redditi prodotti in modalità smart working interamente di fonte estera ed esenti da imposizione in Italia.

L'istante ritiene, altresì, che, qualora tale impostazione non fosse condivisa, al reddito di lavoro dipendente prodotto dai soggetti che, per avervi trascorso più di 184 giorni complessivamente nel periodo d'imposta, devono considerarsi fiscalmente residenti in Italia, possa trovare applicazione l'art. 51, comma 8-bis, TUIR, considerando fittiziamente di fonte estera il reddito derivante da attività svolta in Italia, per cause imputabili all'emergenza sanitaria e definibili di forza maggiore, con relativa spettanza del credito per le imposte assolate all'estero.

Secondo il citato comma 8-bis, il reddito di lavoro dipendente non viene determinato applicando il principio di onnicomprensività, bensì le cd. "retribuzioni convenzionali", le quali, ai sensi dell'art. 4, comma 1, d.l. 317/1987, devono essere determinate "con riferimento e comunque in misura non inferiore ai contratti collettivi nazionali di categoria raggruppati per settori omogenei", senza tenere conto di quanto effettivamente corrisposto al lavoratore.

Nel rispondere al quesito sottoposto dalla società, l'Amministrazione finanziaria premette che questioni concernenti la residenza fiscale sono escluse dall'area degli interpelli poiché per

la determinazione della stessa è necessario verificare la veridicità e completezza di elementi meramente fattuali, esame possibile solo in sede di accertamento. Pertanto, lo status di non residente in Italia dei lavoratori dipendenti della Società istante viene assunto acriticamente dall'Amministrazione così come rappresentato nell'istanza di interpello.

Entrando nel merito, l'Amministrazione finanziaria evidenzia che l'Italia, sulla scorta dell'analisi svolta dal Segretariato dell'OCSE, ha concluso accordi amministrativi con l'Austria, la Francia e la Svizzera. In particolare, il Segretario OCSE ha analizzato l'impatto della crisi da Covid-19 sull'applicazione dei Trattati in materia fiscale e ha riconosciuto ad ogni giurisdizione la possibilità di adottare proprie indicazioni per fornire certezza fiscale ai contribuenti per la corretta interpretazione dei menzionati Trattati. I tre accordi sono, dunque, tesi a neutralizzare le conseguenze fiscali delle misure di restrizione alla movimentazione delle persone, dovute all'emergenza Covid-19, nei confronti dei lavoratori dipendenti residenti in uno Stato contraente i suddetti Trattati. Tali lavoratori svolgono abitualmente la loro attività nell'altro Stato contraente ma, a motivo delle misure sanitarie causate dall'emergenza Covid-19, sono costretti o esortati temporaneamente a lavorare nello Stato di residenza oppure, nel caso dei frontalieri, anche a restare nello Stato di svolgimento dell'attività lavorativa senza rientrare con cadenza giornaliera nello Stato di residenza.

Gli orientamenti contenuti nell'analisi svolta dal Segretariato dell'OCSE sono stati accolti dall'Italia, allo stato, unicamente sulla base e nei limiti dei menzionati accordi amministrativi, a condizioni di reciprocità. Pertanto, gli accordi amichevoli stipulati dall'Italia con Austria, Francia e Svizzera o i principi dagli stessi desumibili non possono esplicare effetti anche nei confronti di altri Stati con i quali l'Italia ha stipulato Convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

Pertanto, la rilevanza reddituale in Italia dei redditi di lavoro dipendente prodotti dai lavoratori della società istante deve essere dunque valutata alla luce delle disposizioni dell'ordinamento interno e dell'Accordo stipulato tra il Governo della Repubblica italiana e il Governo della Repubblica Popolare cinese per evitare le doppie imposizioni e per prevenire le evasioni fiscali in materia di imposte sul

reddito, firmato a Pechino il 31 ottobre 1986 e ratificato con legge 31 ottobre 1989, n. 376.

Circa il primo quesito, ossia se il compenso erogato ai dipendenti che abbiano trascorso in Italia, nel 2020, meno di 184 giorni e relativo al lavoro svolto in Italia in smart working sia da considerare come reddito prodotto nel territorio dello Stato da soggetti non residenti e da assoggettare ad imposizione in Italia, l'Amministrazione richiama l'art. 23, comma 1, lett. c), TUIR. Ai sensi di tale norma, si considerano prodotti nel territorio dello Stato i redditi di lavoro dipendente prestato, da soggetti non residenti, nel territorio dello Stato.

Tale disposizione non trova, peraltro, applicazione qualora il l'Italia abbia stipulato, con lo Stato di residenza del lavoratore, una convenzione per evitare le doppie imposizioni che riconosca a quest'ultimo Stato la potestà impositiva esclusiva sul reddito di lavoro dipendente prestato in Italia.

Al riguardo, l'art. 15, par. 1 dell'Accordo bilaterale Italia-Cina prevede che le remunerazioni percepite da un residente di uno Stato contraente per l'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente, sono imponibili in entrambi gli Stati.

Dunque, in base al combinato disposto dell'art. 15 Convenzione e dell'art. 23 TUIR, il reddito di lavoro dipendente percepito dai dipendenti della Società istante e residenti in Cina per l'attività di lavoro svolta in Italia rileva fiscalmente anche in questo Paese.

Né può trovare applicazione l'art. 15, par. 2 dell'Accordo in esame, che riconosce sul reddito percepito per l'attività svolta nell'altro Stato, ma nel rispetto di tutte le condizioni ivi previste, la potestà impositiva esclusiva dello Stato di residenza dei lavoratori. Più precisamente, il citato par. 2 dell'art. 15 prevede che «le remunerazioni che un residente di uno Stato contraente riceve in corrispettivo di un'attività dipendente svolta nell'altro Stato contraente sono imponibili soltanto nel detto primo Stato se: a) il beneficiario soggiorna nell'altro Stato per un periodo o periodi che non oltrepassano in totale 183 giorni nel corso dell'anno solare considerato; e b) le remunerazioni sono pagate da, o per conto di, un datore di lavoro che non è residente dell'altro Stato; e c) l'onere delle remunerazioni non è sostenuto da una stabile organizzazione o da una base fissa che il datore di lavoro ha nell'altro Stato».

L'Amministrazione finanziaria sottolinea che nella fattispecie al suo esame la remunerazione è erogata da un datore di lavoro residente in Italia ed è, dunque, non soddisfatta la condizione di cui alla citata lett. b). Le retribuzioni corrisposte ai lavoratori non residenti per le prestazioni svolte in smart working in Italia risultano imponibili nello Stato della residenza (Cina) e nello Stato della fonte (Italia). La conseguente doppia imposizione è risolta, ai sensi dell'art. 23, par. 3, della Convenzione, attraverso il riconoscimento di un credito d'imposta da parte della Cina per l'imposta assolta in Italia.

In merito alle possibili ricadute sullo status di residenza fiscale rilevanza della permanenza in Italia per più di 184 giorni durante il 2020, l'Amministrazione finanziaria ribadisce, preliminarmente, che la valutazione dello status di residenza di un soggetto non può essere valutata in sede di interpello. La stessa fornisce, tuttavia, degli elementi di carattere interpretativo.

Viene affermato che, ai fini della individuazione della residenza fiscale di un individuo, secondo il diritto interno e in assenza di una disposizione normativa specifica che tenga conto dell'emergenza epidemiologica da Covid-19, occorre far riferimento ai criteri indicati nell'art. 2 TUIR. Tale norma prescinde dalla circostanza che una eventuale permanenza della persona fisica nel nostro Paese sia dettata da motivi legati alla pandemia.

Infatti, ai sensi del comma 2 della disposizione citata, devono considerarsi fiscalmente residenti in Italia le persone che, per la maggior parte del periodo d'imposta, sono iscritte nelle anagrafi della popolazione residente o hanno nel territorio dello Stato il domicilio o la residenza ai sensi del codice civile.

Per quanto concerne le disposizioni convenzionali sulla materia, l'art. 4, par. 2 del Trattato con la Cina stabilisce le cc.dd. "tie breaker rules", ossia le regole per dirimere eventuali conflitti di residenza tra gli Stati contraenti. Tali regole fanno prevalere il criterio dell'abitazione permanente cui seguono, in ordine gerarchico, il centro degli interessi vitali, il soggiorno abituale e la nazionalità.

Ciò posto, secondo le disposizioni interne una persona fisica iscritta all'AIRE e rientrata in Italia per più di 184 giorni, anche se a seguito dell'emergenza Covid, potrebbe essere considerata fiscalmente residente in Italia, in

quanto risulterebbe avere il domicilio nel nostro Paese per la maggior parte del periodo d'imposta.

Qualora si verificasse un conflitto di residenza con la Cina, questo dovrebbe essere risolto facendo ricorso ai citati criteri convenzionali. Pertanto, nell'ipotesi in cui il soggetto disponga di un'abitazione permanente in entrambi gli Stati, occorrerà verificare gli altri criteri.

Il conflitto di residenza viene solitamente risolto usando il criterio del "soggiorno abituale", in merito al quale il paragrafo 19 del Commentario del Modello OCSE precisa che non è sufficiente individuare in quale dei due Stati contraenti l'individuo abbia trascorso più giorni durante il periodo interessato, bensì occorre tener conto della frequenza, durata e regolarità dei soggiorni che fanno parte della routine regolare della vita dell'individuo medesimo. Inoltre, l'analisi deve coprire un periodo di tempo sufficiente per poter accertare tali aspetti evitando l'influenza di situazioni transitorie.

Da ultimo, l'Amministrazione finanziaria afferma che, qualora i dipendenti della Società istante fossero da considerare residenti in Italia, non potrebbe trovare applicazione la disciplina fiscale di cui all'art. 51, comma 8-bis, TUIR, poiché la prestazione lavorativa da parte di soggetti residenti deve essere considerata come svolta in Italia. L'art. 51, comma 8-bis, TUIR trova applicazione solo se l'attività lavorativa sia svolta all'estero in via continuativa e stabile, costituisca l'oggetto esclusivo del rapporto di lavoro e, pertanto, la sua esecuzione sia integralmente svolta all'estero e il lavoratore soggiorni in tale luogo per più di 183 giorni nell'arco di 12 mesi.

Nel caso esaminato, con l'inizio del soggiorno in Italia dei lavoratori nel gennaio 2020 e a prescindere dalle ragioni sottese al rientro, non possono più dirsi rispettate le condizioni anzidette, in primo luogo la necessità che la prestazione lavorativa sia svolta totalmente all'estero. Il reddito di lavoro dipendente prodotto per tutto il periodo in cui la prestazione sia stata adempiuta in modalità agile in Italia deve essere determinato in forza dell'art. 51, commi da 1 a 8, TUIR, ossia in base alla retribuzione effettiva.