



Consulenti del Lavoro

Consiglio Nazionale dell'Ordine

Viale del Caravaggio, 84 - 00147 Roma

Tel. 06 549361 - Fax 06 5408282

e-mail consigionazionale@consulentidellavoro.it

pec: consigionazionale@consulnetidellavoropec.it

C.F.: 80148330584



Roma, 28 aprile 2023

COMUNICATI E NOTIZIE

VIA EMAIL

Ai Consigli Provinciali
dell'Ordine dei Consulenti del Lavoro
LL.II.

e p.c. Ai Signori Consiglieri Nazionali e Revisori dei
Conti del Consiglio Nazionale dell'Ordine
dei Consulenti del Lavoro
LL. II.

Oggetto: riunione Tavolo tecnico Agenzia delle Entrate e INPS. Report informativo.

Con la presente si comunicano i risultati delle interlocuzioni intervenute tra il Consiglio Nazionale dell'Ordine, l'Agenzia delle entrate e l'INPS nell'ambito dei rispettivi tavoli tecnici.

A) Per quanto attiene gli argomenti discussi nell'incontro con l'Agenzia delle entrate si elencano di seguito i chiarimenti emersi durante il confronto:

1. Regime dei lavoratori impatriati per lavoratori autonomi: gestione operativa del limite *de minimis*

Il CNO ha proposto all'AdE di integrare i modelli dichiarativi riservati alle persone fisiche, prevedendo dei campi utili a poter gestire il caso dei lavoratori autonomi impatriati che superano nel triennio di riferimento i limiti del noto regime *de minimis*; si tratta dell'ipotesi in cui il risparmio fiscale conseguito (con il regime di favore in oggetto) sia tale da comportare il superamento del limite *de minimis*.

Nel dettaglio, in base agli artt. 107 e 108 del TFUE gli aiuti concessi alle imprese dallo Stato e dall'Amministrazione finanziaria, come noto, non sono generalmente ammessi dall'Unione Europea, è necessaria un'apposita autorizzazione o validazione.

Il regime degli aiuti "*de minimis*" rappresenta una deroga a questa previsione, si tratta di un regime che nasce per regolare le agevolazioni fiscali o i finanziamenti statali di piccole entità e per evitare che ogni volta uno Stato membro debba chiedere una specifica nulla osta. A tal fine devono essere rispettati i limiti indicati dal Regolamento UE 1407/2013, provvedimento che, sul punto, riprende il contenuto del precedente Regolamento (CE) n. 1998/2006. Infatti,



all'interno della nozione di aiuto sono compresi tutti i tipi di trasferimento di risorse statali e vantaggi economici di tipo diretto o indiretto.

Deve ritenersi facente parte degli aiuti *“de minimis”* anche il regime impatriati. Questo è quanto si ricava per estensione dal par. 2.3 della Circolare 14/E/2012, relativo, in particolare, alla vecchia agevolazione per il rientro dei lavoratori in Italia ex legge n. 238/2010. Al riguardo, l'art. 2, par. 2, del regolamento (CE) n. 1998/2006 stabilisce che *“l'importo complessivo degli aiuti de minimis concessi ad una medesima impresa non deve superare i 200.000 euro nell'arco di tre esercizi finanziari”*.

La nozione di impresa rilevante è quella più ampia di cui alla Raccomandazione della Commissione UE del 2003, ossia ogni entità, indipendentemente dalla forma giuridica rivestita, che eserciti un'attività economica. Secondo la circolare i limiti *“de minimis”* si applicano quindi alle attività produttive di reddito lavoro autonomo e di reddito di impresa, ciò che conta è l'attività economica e non altri elementi formali, suscettibili di variare in ciascun stato membro.

Il CNO, come detto, ha sollevato all'AdE la questione relativa alla gestione operativa del regime in oggetto, in sede di dichiarazione, con riferimento ai redditi dei lavoratori autonomi impatriati ed al rispetto del limite complessivo degli aiuti *de minimis* concedibili, nell'ipotesi in cui il reddito annuo da essi conseguito sia tale da poter comportare il superamento del predetto limite.

Il CNO, inoltre, ha evidenziato che la modulistica dichiarativa Redditi PF non prevede espressamente la possibilità di *“modulare”* l'importo di reddito agevolabile, al fine di evitare il superamento del limite *de minimis* nel corso dell'anno, in quanto, in base al principio dell'unitarietà del periodo d'imposta, l'agevolazione degli impatriati si applica all'intero reddito di periodo indicato nel relativo quadro RE, RF, RG o RD (Circ. 23/5/2017, n. 17).

L'Agenzia delle entrate ritiene, pertanto, opportuna una preventiva conferma sul piano interpretativo da parte della sua Divisione Contribuenti. Una volta ottenuti chiarimenti in tal senso, potrà fornire indicazioni operative per consentire al contribuente di applicare il beneficio in modo parziale, indicando in un campo separato della dichiarazione la quota di reddito conseguito nell'anno d'imposta che egli intende escludere dall'agevolazione al fine di evitare il superamento del limite *de minimis*.

In tal caso il contribuente determinerà autonomamente l'importo da indicare, facendo sì che l'agevolazione fruita in dichiarazione, sommata a quella eventualmente fruita in precedenza, non ecceda il predetto limite *de minimis*.

Visto che la risposta potrebbe avere impatti sulla modulistica già approvata (Redditi PF 2023) l'Agenzia intende valutare se intervenire con delle modifiche già da quest'anno, ipotizzando un intervento solo a livello di istruzioni, o rimandare tutto all'anno prossimo con intervento sia sul modello di dichiarazione, sulle istruzioni e sulle specifiche tecniche.



2. Certificazioni uniche 2023 e conguaglio fiscale

Sono recentemente arrivate da alcuni iscritti delle richieste di chiarimento con riferimento alla distinzione delle fattispecie previste rispettivamente ai commi 3 e 4 dell'art. 23, del d.P.R. n. 600/1973. Il CNO, con il supporto dell'AdE, ha colto l'occasione per fare un chiarimento sulla materia in oggetto.

Il comma 3, primo periodo, del citato art. 23 prevede per i sostituti di imposta l'obbligo di *“(..). effettuare, entro il 28 febbraio dell'anno successivo e, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, alla data di cessazione, il conguaglio (...)”*.

Il successivo comma 4, invece, dispone *“al fine del compimento delle operazioni di conguaglio di fine anno il sostituito può chiedere al sostituto di tenere conto anche dei redditi di lavoro dipendente o assimilati a quelli di lavoro dipendente, percepiti nel corso di precedenti rapporti intrattenuti”*.

Come evidenziato nelle istruzioni di compilazione della CU 2023 (ed in quelle degli anni pregressi), ai sensi del citato comma 3, art. 23, d.P.R. n. 600/1973, si è posto un obbligo in capo al sostituto d'imposta, in presenza di più periodi di paga con lo stesso percipiente, di conguagliare nell'ultima CU rilasciata tutti i redditi percepiti, riferiti quindi a tutti i precedenti rapporti di lavoro, sempreché ricompresi nel medesimo periodo d'imposta.

Nella lettura dell'articolo 23 del DPR n. 600 del 1973, infatti, il comma 3 tratta il caso di più rapporti intercorsi con lo stesso sostituto; mentre il successivo comma 4 considera il conguaglio di redditi erogati in precedenti rapporti di lavoro intercorsi con altri sostituti.

Nel commento del citato comma 3 dell'art. 23, la Circolare n. 326/E del 1997 al paragrafo 3.5, rubricato *“Conguaglio di fine anno o, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, all'atto di cessazione dello stesso”*, precisa che il sostituto in sede di operazioni di conguaglio debba tener conto delle somme e dei valori complessivamente corrisposti al sostituito nel corso dei diversi periodi lavorativi dell'anno, aggiungendo poi che tale comportamento esula dalla circostanza che il sostituito ne abbia fatto richiesta.

Di seguito il passaggio della citata circolare n. 326/E del 1997: *“In considerazione delle finalità che il legislatore ha inteso raggiungere (cioè, come sopra chiarito, la definitività del prelievo alla fonte operata, riconsiderando alla fine del periodo d'imposta tutti gli emolumenti corrisposti durante l'anno) si ritiene che, in presenza di successivi rapporti con lo stesso sostituito, in sede di effettuazione delle operazioni di conguaglio (di fine anno o in corso di anno) il sostituito debba tener conto delle somme e dei valori complessivamente corrisposti al medesimo nel corso dei diversi periodi lavorativi dell'anno, indipendentemente dalla circostanza che lo stesso ne abbia fatto richiesta.”*



Sulla base quindi, di tale indicazione ormai consolidata negli anni, nelle istruzioni per la compilazione della Certificazione Unica è previsto che per quanto riguarda i redditi di lavoro dipendente e assimilati, in caso di più rapporti di lavoro intercorsi tra lo stesso sostituto e sostituito, sia richiesta la trasmissione di una sola CU c.d. “conguagliante”.

Di converso, nel caso di redditi erogati in precedenti rapporti di lavoro intercorsi con altri sostituti (redditi di lavoro dipendente o assimilati), ai sensi del comma 4, art. 23, d.P.R. n. 600/1973 il sostituto è tenuto ad effettuare le operazioni di conguaglio di tutti i predetti redditi solo a seguito di richiesta effettuata dal sostituito. A tal fine il sostituito deve consegnare al sostituto d'imposta, entro il 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati percepiti, la certificazione unica concernente i redditi di lavoro dipendente, o assimilati a quelli di lavoro dipendente, erogati da altri soggetti, compresi quelli erogati da soggetti non obbligati ad effettuare le ritenute.

3. Tregua fiscale e rapporto con la definizione ex art. 5, D.L. n. 41/2021

Sono arrivate alcune richieste di chiarimento da parte degli iscritti con riferimento al rapporto tra le nuove definizioni previste dalla c.d. Tregua fiscale ed altre definizioni agevolate disposte da precedenti interventi del legislatore. Si pensi al caso del noto art. 5 del decreto-legge n. 41/2021 che ha previsto, in favore dei contribuenti con partita IVA attiva alla data del 23/03/2021, che hanno subito una riduzione maggiore del 30% del volume d'affari dell'anno 2020 rispetto al volume d'affari dell'anno 2019 (penalizzazione dovuta all'emergenza epidemiologica Covid-19), la possibilità di definire in via agevolata le somme dovute a seguito del controllo automatizzato delle dichiarazioni, senza applicazione di sanzioni e somme aggiuntive, versando solamente le imposte e/o i contributi eventualmente dovuti e i relativi interessi.

Nel caso di un contribuente che abbia aderito alla proposta di definizione agevolata, ai sensi del sopra richiamato art. 5 del D.L. 41/2021, per un avviso bonario di importo inferiore ai 5.000 euro (art. 36-bis del DPR n. 600 del 1973 oppure art. 54-bis del DPR n. 633 del 1972), che ha optato per il pagamento in forma rateale del debito con un piano di 8 rate trimestrali, ancora in corso e non decaduto alla data del 01/01/2023, si è chiesto all'AdE di confermare che, a seguito delle novità normative introdotte dall'art. 1, commi 155 e 156 della legge 29 dicembre 2022 n. 197 (legge di bilancio 2023), relativamente alla definizione agevolata delle rateazioni in corso al 01/01/2023 delle comunicazioni degli esiti del controllo automatizzato delle dichiarazioni:

- il contribuente possa beneficiare dell'estensione del piano di pagamento rateale in corso fino alla nuova durata ordinaria di 20 rate trimestrali;