



# TEAMSYSYSTEM BUSINESS REVIEW

| n. 12/2022

Supplemento a TeamSystem Review n. 312

In collaborazione con



## L'Archivio digitale dei tuoi documenti

Oggi la maggior parte dei documenti prodotti dal gestionale sono in formato digitale sin dall'origine; non si parla più quindi di “dematerializzazione”, bensì di “digitalizzazione”.

Di conseguenza anche l'archiviazione diventa un processo digitale.

**TeamSystem DMS** è il modulo di TeamSystem Enterprise per creare un archivio centralizzato di documenti e informazioni, che, analogamente a quanto succede con l'archiviazione manuale, permette di **classificare ogni documento** in base alla tipologia di appartenenza.

In più, grazie agli **attributi di ricerca** (ad es. cliente e fornitore, oggetto del documento e data di riferimento), garantisce all'organizzazione aziendale molti benefici:

- **contenere documenti di qualsiasi natura e origine**: dalla scansione di documenti cartacei all'archiviazione di messaggi di posta elettronica;
- **creare collegamenti ad altri documenti** (ad es. la fattura collegata all'ordine e al DDT), in modo da poter navigare in modo semplice all'interno dell'archivio;
- **ottenere una maggior efficienza e conseguentemente una riduzione dei costi**, sia **diretti** (carta, toner e spazio per gli archivi) sia **indiretti** (tempo dedicato all'archiviazione e alla ricerca).

Per maggiori informazioni:

<https://www.teamsystem.com/dms-archiviazione-documentale-ts-enterprise>

## Lavoro e previdenza

In Gazzetta il c.d. Decreto Aiuti- <i>quater</i> e convertito il Decreto Aiuti- <i>ter</i>	<b>2</b>
Indennità <i>una tantum</i> 150 euro erogata dall'Inps	<b>5</b>
Flessibilità dell'orario come forma di <i>welfare</i>	<b>10</b>
Tfr: coefficiente di ottobre 2022	<b>14</b>

## Economia e finanza

Equo canone di ottobre 2022	<b>15</b>
-----------------------------	-----------

## Fisco e tributi

Decreto Aiuti- <i>quater</i> : nuova soglia dei benefit esenti	<b>16</b>
Il trasferimento della titolarità del credito d'imposta investimenti in beni strumentali	<b>20</b>

## In Gazzetta il c.d. Decreto Aiuti-quater e convertito il Decreto Aiuti-ter

**I**l D.L. 176/2022, c.d. Decreto Aiuti-quater, è stato pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n. 270/2022. Di seguito si offre un quadro di sintesi dei principali interventi di interesse.

Articolo	Contenuto
Articolo 3, comma 10	<b>Welfare aziendale</b> Viene modificato quanto previsto dall'articolo 12, D.L. 115/2022, il c.d. Decreto Aiuti-bis, innalzando a 3.000 euro il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti nonché delle somme erogate o rimborsate ai medesimi dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale che, in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, prima parte, terzo periodo, Tuir, non concorre a formare il reddito, limitatamente al periodo di imposta 2022.
Articolo 12, comma 3	<b>Esenzione dall'imposta di bollo</b> Per effetto dell'introduzione del nuovo articolo 8-ter, nella Tabella di cui all'allegato B al D.P.R. 642/1972, sono esenti dall'imposta di bollo in modo assoluto anche le domande di contributi, comunque denominati, destinati a favore di soggetti colpiti da eventi calamitosi o eccezionali oggetto di dichiarazione di stato di emergenza effettuato dalla competente Autorità, per i quali vi sia un nesso di causalità con l'evento.
Articolo 13	<b>Disposizioni in materia di sport</b> Al fine di sostenere le Federazioni sportive nazionali, le discipline sportive associate, gli enti di promozione sportiva e le associazioni e società sportive professionistiche e dilettantistiche che hanno il domicilio fiscale, la sede legale o la sede operativa nel territorio dello Stato e operano nell'ambito di competizioni sportive in corso di svolgimento, i versamenti sospesi: - dall'articolo 1, comma 923, lettere a), b), c) e d), L. 234/2021 (c.d. Legge di Bilancio 2022); - dall'articolo 7, comma 3-bis, D.L. 17/2022; - dall'articolo 39, comma 1-bis, D.L. 50/2022, - comprensivi delle addizionali regionali e comunali, possono essere effettuati, senza applicazione di sanzioni o interessi, entro il 22 dicembre 2022.

La L. 175/2022, di conversione del D.L. 144/2022 (Decreto Aiuti-ter), è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 269/2022. Di seguito si offre un quadro di sintesi dei principali interventi di interesse.

Articolo	Contenuto
Articolo 15	<b>Contributo una tantum in favore degli istituti di patronato</b> È concesso un contributo una tantum, pari a 100 euro per ciascuna sede centrale, regionale, provinciale e zonale, riconosciuta al 24 settembre 2022, a parziale compensazione dei costi sostenuti per il pagamento delle utenze di energia elettrica e gas. Il contributo è riconosciuto, previa presentazione di istanza contenente l'elenco delle sedi per le quali si chiede il contributo al Ministero del lavoro e delle politiche sociali, da presentarsi entro 30 giorni decorrenti dal 24 settembre 2022.

Articolo 18	<p><b>Indennità una tantum per i lavoratori dipendenti</b></p> <p>Con esclusione dei lavoratori domestici, viene concessa ai lavoratori dipendenti, aventi una retribuzione imponibile nella competenza del mese di novembre 2022 non superiore a 1.538 euro, e che non siano titolari dell'indennità prevista dall'articolo 19, D.L. 144/2022 (vedi infra), è riconosciuta per il tramite dei datori di lavoro, con la retribuzione erogata nella competenza del mese di novembre 2022, una somma a titolo di indennità una tantum di importo pari a 150 euro.</p> <p>Tale indennità:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. è riconosciuta una sola volta, anche nel caso in cui siano titolari di più rapporti di lavoro, in via automatica, previa dichiarazione del lavoratore di non essere titolare delle prestazioni di cui all'articolo 19, commi 1 e 16, D.L. 144/2022;</li><li>2. spetta anche nei casi in cui il lavoratore sia interessato da eventi con copertura di contribuzione figurativa integrale dall'Inps;</li><li>3. non è cedibile, né sequestrabile, né pignorabile e non costituisce reddito né ai fini fiscali né ai fini della corresponsione di prestazioni previdenziali e assistenziali.</li></ol> <p>Le aziende, sempre nel mese di novembre 2022, potranno compensare il credito maturato per effetto dell'erogazione dell'indennità mediante UniEmens secondo le indicazioni fornite dall'Inps.</p>
Articolo 19	<p><b>Indennità una tantum per pensionati e altre categorie di soggetti</b></p> <p>Viene, inoltre, previsto il riconoscimento, da parte dell'Inps, dell'indennità una tantum pari a 150 euro in favore dei seguenti soggetti:</p> <ol style="list-style-type: none"><li>1. residenti in Italia, titolari di uno o più trattamenti pensionistici a carico di qualsiasi forma previdenziale obbligatoria, di pensione o assegno sociale, di pensione o assegno per invalidi civili, ciechi e sordomuti, nonché di trattamenti di accompagnamento alla pensione, con decorrenza entro il 1° ottobre 2022, e di reddito personale assoggettabile a Irpef, al netto dei contributi previdenziali e assistenziali, non superiore per l'anno 2021 a 20.000 euro; per computo del reddito sono esclusi: i trattamenti di fine rapporto comunque denominati, il reddito della casa di abitazione e le competenze arretrate sottoposte a tassazione separata;</li><li>2. lavoratori domestici già beneficiari dell'indennità di cui all'articolo 32, comma 8, D.L. 50/2022, convertito, con modificazioni, dalla L. 91/2022, che abbiano in essere uno o più rapporti di lavoro al 24 settembre 2022, nel mese di novembre 2022;</li><li>3. percettori per il mese di novembre 2022 delle prestazioni previste dagli articoli 1 e 15, D.Lgs. 22/2015 (Naspi e Dis-Coll);</li><li>4. percettori, nel 2022, dell'indennità di disoccupazione agricola di competenza del 2021 di cui all'articolo 32, L. 264/1949;</li><li>5. titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'articolo 409, c.p.c., dottorandi e assegnisti di ricerca i cui contratti siano attivi alla data di entrata in vigore del D.L. 50/2022, non pensionati e che siano iscritti alla Gestione separata Inps. L'indennità è corrisposta, a domanda dell'interessato e non in via automatica, esclusivamente ai soggetti che hanno reddito derivante dai suddetti rapporti non superiore a 20.000 euro per l'anno 2021;</li><li>6. beneficiari di una delle indennità previste dall'articolo 10, commi 1-9, D.L. 41/2021 e dall'articolo 42, D.L. 73/2021 (stagionali del turismo, delle terme e dello spettacolo); i collaboratori sportivi come individuati dall'articolo 32, comma 12, secondo periodo, D.L. 50/2022 percepiscono l'indennità dalla società Sport e Salute spa;</li><li>7. lavoratori stagionali con rapporti di lavoro a tempo determinato e intermittenti che, nel 2021, hanno svolto la prestazione per almeno 50 giornate (reddito derivante dai suddetti rapporti non superiore a 20.000 euro per l'anno 2021), previa domanda all'Inps;</li><li>8. lavoratori iscritti al Fondo pensione lavoratori dello spettacolo che, nel 2021, hanno almeno 50 contributi giornalieri versati, (reddito derivante dai suddetti rapporti non superiore a 20.000 euro per l'anno 2021), previa domanda all'Inps;</li></ol>

	<p>9. beneficiari delle indennità una tantum di cui all'articolo 32, commi 15 e 16, D.L. 50/2022 (titolari di contratti autonomi occasionali e addetti alle vendite a domicilio);</p> <p>10. nuclei familiari beneficiari del Reddito di cittadinanza.</p>
Articolo 20	<p><b>Sostegno del reddito per i lavoratori autonomi</b></p> <p>L'indennità una tantum prevista dal decreto di cui all'articolo 33, D.L. 50/2022, è incrementata di 150 euro a condizione che, nel periodo d'imposta 2021, i soggetti destinatari della predetta indennità abbiano percepito un reddito complessivo non superiore a 20.000 euro nel periodo d'imposta 2021.</p>
Articolo 21	<p><b>Recupero prestazioni indebite in materia pensionistica</b></p> <p>Il recupero delle prestazioni indebite correlate alla campagna di verifica delle situazioni reddituali, incidenti sulla misura o sul diritto alle prestazioni pensionistiche, relative al periodo d'imposta 2020, è avviato entro il 31 dicembre 2023; le verifiche per prestazioni collegate al reddito (relative al periodo d'imposta 2019) sono avviate entro il 31 dicembre 2023.</p>
Articolo 37	<p><b>Norme in materia di delocalizzazione o cessazione di attività di imprese non ver-tenti in situazione di crisi</b></p> <p>È stata modificata la disciplina relativa alle delocalizzazioni contenuta nella L. 234/2021:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) sono nulli i licenziamenti individuali per giustificato motivo oggettivo e i licenziamenti collettivi intimati in mancanza della comunicazione prima dello scadere del termine di 180 giorni ovvero del minor termine entro il quale è sottoscritto il piano;</li><li>b) il piano per limitare le ricadute occupazionali deve essere discusso entro 120 giorni;</li><li>c) in caso di mancata sottoscrizione del piano da parte delle organizzazioni sindacali, il datore di lavoro è tenuto a pagare il contributo di cui all'articolo 2, comma 35, L. 92/2012 aumentato del 500%. In caso di sottoscrizione del piano il datore di lavoro comunica mensilmente ai sindacati lo stato di attuazione, dando evidenza del rispetto dei tempi e delle modalità di attuazione, nonché dei risultati delle azioni intraprese;</li><li>d) sono fatte salve le previsioni di maggior favore per i lavoratori sancite dai contratti collettivi di cui all'articolo 51, D.Lgs. 81/2015.</li></ul> <p>In caso di cessazione definitiva dell'attività produttiva o di una parte significativa della stessa, anche per effetto di delocalizzazioni, con contestuale riduzione di personale superiore al 40% di quello impiegato mediamente nell'ultimo anno, a livello nazionale o locale ovvero nel reparto oggetto della delocalizzazione o chiusura, l'azienda è tenuta alla restituzione delle sovvenzioni, dei contributi, sussidi e ausili finanziari o vantaggi economici a carico della finanza pubblica di cui hanno beneficiato gli stabilimenti produttivi oggetto delle cessazioni o ridimensionamenti di attività e rientranti fra quelli oggetto di iscrizione obbligatoria nel registro aiuti di Stato, percepiti nei 10 anni antecedenti l'avvio della procedura medesima, in proporzione alla percentuale di riduzione del personale.</p>

## Riferimenti normativi

D.L. 176/2022

D.L. 144/2022

## Indennità *una tantum* 150 euro erogata dall'Inps

**I**l D.L. 144/2022 ha previsto la corresponsione diretta da parte dell'Inps di un'indennità *una tantum* pari a 150 euro in favore dei pensionati e di altre categorie di soggetti: con la circolare n. 127/2022 l'Inps ha fornito le istruzioni applicative per il riconoscimento delle suddette indennità.

### Introduzione

Il D.L. 144/2022 ha previsto la corresponsione diretta da parte dell'Inps di un'indennità *una tantum* pari a 150 euro in favore di:

- residenti in Italia al 1° novembre 2022, titolari di uno o più trattamenti pensionistici a carico di qualsiasi forma previdenziale obbligatoria, di pensione o assegno sociale, di pensione o assegno per invalidi civili, ciechi e sordomuti, nonché di trattamenti di accompagnamento alla pensione, con decorrenza entro il 1° ottobre 2022, in possesso di un reddito personale assoggettabile a Irpef, al netto dei contributi previdenziali e assistenziali, non superiore per l'anno 2021 a 20.000 euro;
- lavoratori domestici già beneficiari dell'indennità di 200 euro;
- coloro che hanno percepito per il mese di novembre 2022 le prestazioni previste dagli articoli 1 e 15, D.Lgs. 22/2015;
- percettori, nel corso del 2022, dell'indennità di disoccupazione agricola, di competenza del 2021;
- titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa e dottorandi e assegnisti di ricerca con contratti attivi al 18 maggio 2022 e iscritti alla Gestione separata, non pensionati e con un reddito, derivante dai suddetti rapporti, non superiore a 20.000 euro per l'anno 2021;
- beneficiari di una delle indennità previste dall'articolo 10, commi 1-9, D.L. 41/2021, e dall'articolo 42, D.L. 73/2021;
- soggetti già beneficiari delle indennità *una tantum* di cui all'articolo 32, commi 15 e 16, D.L. 50/2022;
- ai nuclei beneficiari del Reddito di cittadinanza nei quali non sia presente almeno un beneficiario delle indennità di cui all'articolo 18 e di cui all'articolo 19, commi 1-15, D.L. 144/2022.

La medesima indennità è erogata dall'Istituto previa domanda degli interessati:

- ai lavoratori stagionali, a tempo determinato e intermittenti che nel 2021 hanno svolto la prestazione per almeno 50 giornate e purché abbiano un reddito, derivante dai suddetti rapporti, non superiore a 20.000 euro per l'anno 2021;
- ai lavoratori iscritti al Fondo pensione lavoratori dello spettacolo (Fpls) che nel 2021 hanno almeno 50 contributi giornalieri versati, purché abbiano un reddito, derivante dai suddetti rapporti, non superiore a 20.000 euro per l'anno 2021.

Con la circolare n. 127/2022 l'Inps ha fornito le istruzioni applicative per il riconoscimento delle suddette indennità.

### Pensionati

Anche qualora il soggetto abbia più trattamenti che danno titolo al beneficio oppure abbia diritto all'indennità *una tantum* sia ai sensi dell'articolo 18 sia ai sensi di uno o più commi dell'articolo 19 in esame, potrà beneficiare dell'indennità una sola volta. In particolare, nelle ipotesi di soggetto avente diritto alla prestazione sia come titolare di trattamento pensionistico o di accompagnamento a pensione, sia come titolare di prestazione assistenziale ovvero come lavoratore attivo, il beneficio è corrisposto d'ufficio in qualità di soggetto titolare del trattamento pensionistico o assistenziale. L'indennità è incompatibile con l'incremento di 150 euro per i lavoratori autonomi previsto dall'ar-

articolo 20, D.L. 144/2022, ed è riconosciuta d'ufficio nel corso del mese di novembre 2022.

Se l'interessato riceve l'indennità come titolare di trattamento previdenziale e assistenziale, ma è consapevole che i redditi dell'anno 2021, una volta verificati, comporteranno la revoca del beneficio per superamento dei limiti di legge, può rinunciare all'indennità *una tantum* mediante specifica richiesta, da inoltrare, in via telematica, con gli appositi canali messi a disposizione dell'Istituto per l'erogazione delle prestazioni.

L'Inps eroga l'indennità *una tantum* in via provvisoria e il consolidamento del diritto al riconoscimento della stessa si attua solo all'esito dell'acquisizione delle informazioni reddituali e delle conseguenti attività di elaborazione finalizzate alle relative verifiche. In caso di erogazione indebita sarà effettuato il recupero.

## Domestici

È prevista l'erogazione d'ufficio dall'Inps, nel mese di novembre 2022, dell'indennità nei confronti dei lavoratori domestici già beneficiari dell'indennità di cui all'articolo 32, comma 8, D.L. 50/2022, a condizione che abbiano in essere uno o più rapporti di lavoro alla data del 24 settembre 2022.

Il pagamento è effettuato tramite bonifico bancario/postale, accredito su libretto postale o bonifico domiciliato o anche in contanti presso lo sportello delle Poste in base a quanto a suo tempo indicato ai fini dell'erogazione dell'indennità del D.L. 50/2022. In caso di variazione di ufficio pagatore, l'Inps invita a dargliene tempestiva comunicazione accedendo al medesimo sistema utilizzato a suo tempo per la presentazione della domanda.

## Nuclei beneficiari del Reddito di cittadinanza

L'indennità è corrisposta d'ufficio, nel mese di novembre 2022, attraverso la Carta Rdc, unitamente alla rata mensile di competenza, salvo che nel nucleo sia presente almeno un beneficiario delle indennità di cui all'articolo 18 e all'articolo 19, commi 1-15, D.L. 144/2022.

L'Istituto procederà a effettuare i necessari controlli, anche a campione, al fine di assicurare la sussistenza dei requisiti e la spettanza delle indennità erogate.

## Altre categorie di soggetti

L'articolo 19, commi 9, 10 e 12, D.L. 144/2022, prevede il riconoscimento dell'indennità *una tantum* a favore degli assicurati che percepiscono per il mese di novembre 2022 le prestazioni previste dagli articoli 1 e 15, D.Lgs. 22/2015, a favore di coloro che nel corso del 2022 percepiscono l'indennità di disoccupazione agricola di competenza del 2021, nonché a favore dei lavoratori che sono stati destinatari delle c.d. indennità Covid-19, di cui dall'articolo 10, commi 1-9, c.d. Decreto Sostegni e dall'articolo 42, Decreto Sostegni-bis.

I successivi commi 11, 13 e 14 del medesimo articolo 19 riconoscono, a domanda, l'indennità in favore delle seguenti categorie di lavoratori che soddisfano i previsti requisiti:

- collaboratori coordinati e continuativi, dottorandi e assegnisti di ricerca;
- lavoratori stagionali, a tempo determinato e intermittenti;
- lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo.

Infine, l'articolo 19, comma 15, D.L. 144/2022, riconosce l'indennità a favore dei lavoratori autonomi occasionali e degli incaricati alle vendite a domicilio beneficiari dell'indennità *una tantum* di cui all'articolo 32, commi 15 e 16, D.L. 50/2022.

Le indennità di cui all'articolo 19, commi 9-15, D.L. 144/2022, sono compatibili con l'incremento di 150 euro previsto dall'articolo 20, D.L. 144/2022, a favore dei lavoratori autonomi e dei liberi professionisti. Pertanto, ai lavoratori autonomi e liberi professionisti – qualora ammessi all'indennità di cui all'articolo 33, D.L. 50/2022, e in presenza del previsto requisito reddituale – l'indennità è erogata in unica soluzione nella misura di 350 euro e il pagamento è effettuato prima dell'erogazione delle indennità di cui all'articolo 19, commi 9-15, D.L. 144/2022.

Le indennità sono erogate dall'Inps successivamente all'invio, da parte dei datori di lavoro, delle denunce UniEmens relative alle retribuzioni di novembre 2022.

L'Istituto procederà a effettuare i necessari controlli, anche a campione, al fine di assicurare la sussistenza dei requisiti e la spettanza delle indennità erogate.

## **Titolari delle prestazioni di disoccupazione NASpI e DIS-COLL e di trattamenti di mobilità in deroga o di indennità pari alla mobilità**

L'indennità spetta a favore dei soggetti che nel mese di novembre 2022 sono titolari delle indennità di disoccupazione NASpI e DIS-COLL, nonché dei titolari di trattamenti di mobilità in deroga e di indennità di importo pari alla mobilità. L'unica condizione di accesso all'indennità è la titolarità nel mese di novembre 2022 di una delle richiamate prestazioni a sostegno del reddito.

L'indennità non è, invece, riconosciuta ai percettori della NASpI che hanno fruito della stessa in forma anticipata e il cui periodo teorico ricomprenda il mese di novembre 2022.

Per la fruizione del beneficio non dev'essere presentata alcuna domanda, ma lo stesso è erogato d'ufficio dall'Istituto con le medesime modalità di pagamento della prestazione di disoccupazione.

## **Beneficiari dell'indennità di disoccupazione agricola di competenza del 2021**

È previsto il riconoscimento da parte dell'Inps dell'indennità in favore di coloro che nel corso del 2022 percepiscono l'indennità di disoccupazione agricola di cui all'articolo 32, L. 264/1949, di competenza del 2021. Il beneficio si aggiunge all'indennità *una tantum* di importo pari a 200 euro di cui all'articolo 32, comma 10, D.L. 50/2022.

Per la fruizione del beneficio non dev'essere presentata alcuna domanda, ma lo stesso è erogato d'ufficio dall'Istituto con le medesime modalità di pagamento della prestazione di disoccupazione agricola.

## **Soggetti già beneficiari dell'indennità Covid-19**

È prevista l'erogazione dell'indennità a favore dei lavoratori che hanno beneficiato di una delle indennità previste dall'articolo 10, commi 1-9, D.L. 41/2021, e dall'articolo 42, D.L. 73/2021. Il beneficio si aggiunge all'indennità *una tantum* di importo pari a 200 euro del D.L. 50/2022. Perciò l'indennità è riconosciuta ai lavoratori appartenenti alle categorie di seguito riportate, qualora siano stati beneficiari delle indennità di cui ai menzionati decreti-legge:

- lavoratori dipendenti stagionali e lavoratori in somministrazione dei settori del turismo e degli stabilimenti termali;
- lavoratori dipendenti stagionali e lavoratori in somministrazione appartenenti a settori diversi da quelli del turismo e degli stabilimenti termali;
- lavoratori intermittenti;
- lavoratori autonomi occasionali;
- lavoratori incaricati alle vendite a domicilio;
- lavoratori dipendenti a tempo determinato dei settori del turismo e degli stabilimenti termali;
- lavoratori dello spettacolo.

Per la fruizione del beneficio in argomento non dev'essere presentata alcuna domanda, ma lo stesso è erogato d'ufficio dall'Istituto con le medesime modalità di pagamento delle suddette indennità Covid-19 già riconosciute.

## **Lavoratori autonomi occasionali e incaricati alle vendite a domicilio**

Ai lavoratori autonomi occasionali e ai lavoratori incaricati alle vendite a domicilio che hanno presentato domanda per l'indennità *una tantum* di importo pari a 200 euro, di cui all'articolo 32, commi 15 e 16, D.L. 50/2022, e che sono stati ammessi alla fruizione della stessa, è riconosciuta, in aggiunta, un'ulteriore indennità *una tantum* di importo pari a 150 euro, senza presentazione di un'ulteriore domanda.

## **Collaboratori coordinati e continuativi e dottorandi e assegnisti di ricerca**

Ai fini dell'accesso all'indennità, tali lavoratori devono avere un contratto attivo alla data del 18

maggio 2022 e devono essere iscritti alla Gestione separata. Inoltre, non devono essere titolari – alla medesima data – dei trattamenti pensionistici di cui all’articolo 19, comma 1, D.L. 144/2022, e devono poter far valere, per l’anno 2021, un reddito derivante dai suddetti rapporti di collaborazione/dottorato/assegno di ricerca non superiore a 20.000 euro.

L’indennità *una tantum* è erogata a domanda dall’Inps.

## **Lavoratori stagionali, a tempo determinato e intermittenti**

Sono ricompresi anche i lavoratori a tempo determinato del settore agricolo. Ai fini dell’accesso all’indennità *una tantum*, i lavoratori devono avere svolto, nell’anno 2021, almeno 50 giornate di lavoro effettivo nell’ambito di uno o più rapporti di lavoro di tipo stagionale e/o a tempo determinato e/o di tipo intermittente e devono fare valere, per l’anno 2021, un reddito derivante dai suddetti rapporti di lavoro non superiore a 20.000 euro.

L’indennità *una tantum* è erogata a domanda dall’Inps, ma tale procedura non riguarda la generalità dei lavoratori stagionali, a tempo determinato e intermittenti, bensì solo coloro i quali abbiano avuto nel 2021 i requisiti sopra illustrati. Conseguentemente, con la retribuzione di novembre 2022, i datori di lavoro devono, in automatico, pagare l’indennità anche ai lavoratori stagionali, a tempo determinato (esclusi gli operai agricoli) e intermittenti, indipendentemente dalla verifica e dalla sussistenza dei requisiti, laddove ricorrano le condizioni previste dall’articolo 18, D.L. 144/2022. Il pagamento da parte dell’Inps, infatti, sarà residuale, a domanda, laddove tali lavoratori non abbiano già percepito, dal datore di lavoro, l’indennità nel mese di novembre 2022, ove spettante.

## **Lavoratori iscritti al Fondo pensioni lavoratori dello spettacolo**

L’indennità spetta ai lavoratori, sia autonomi sia dipendenti, che, nell’anno 2021, abbiano almeno 50 contributi giornalieri versati nel Fpls e che possano fare valere, per il medesimo anno 2021, un reddito derivante da rapporti di lavoro nello spettacolo non superiore a 20.000 euro.

L’indennità *una tantum* è erogata a domanda dall’Inps, ma anche per i lavoratori in argomento ciò avverrà in via residuale, solo se gli stessi non abbiano già percepito l’indennità dal datore di lavoro, nel mese di novembre 2022, ove spettante.

## **Presentazione della domanda**

L’indennità è erogata d’ufficio dall’Inps ai soggetti titolari, nel mese di novembre 2022, delle prestazioni di disoccupazione NASpI, DIS-COLL, di trattamenti di mobilità in deroga o di indennità pari alla mobilità, nonché a favore dei lavoratori che hanno percepito l’indennità di disoccupazione agricola in competenza anno 2021, a favore dei lavoratori che hanno beneficiato delle indennità Covid-19 di cui al D.L. 41/2021 e al D.L. 73/2021, nonché a favore dei lavoratori autonomi occasionali e incaricati alle vendite a domicilio beneficiari dell’indennità *una tantum* di importo pari a 200 euro di cui all’articolo 32, commi 15 e 16, D.L. 50/2022. I suddetti lavoratori, pertanto, non devono presentare domanda, ma la stessa è erogata dall’Inps.

Per quanto concerne, invece, i lavoratori potenziali destinatari dell’indennità di cui all’articolo 19, commi 11, 13 e 14, D.L. 144/2022, i medesimi devono presentare domanda all’Inps esclusivamente in via telematica, utilizzando i consueti canali messi a disposizione per i cittadini e per gli Istituti di patronato sul portale *web* dell’Istituto fino al 31 gennaio 2023.

La domanda è disponibile accedendo alla sezione “Punto d’accesso alle prestazioni non pensionistiche”, raggiungibile dalla *home page* del sito *web* dell’Istituto ([www.inps.it](http://www.inps.it)), seguendo il percorso “Prestazioni e servizi” > “Servizi” > “Punto d’accesso alle prestazioni non pensionistiche”; una volta autenticati, sarà necessario selezionare la categoria di appartenenza per la quale si intende presentare domanda. Una volta presentata la domanda, sarà possibile accedere alle ricevute e ai documenti prodotti dal sistema, monitorare lo stato di lavorazione della domanda e aggiornare le informazioni relative alle modalità di pagamento, ove necessario.

Le credenziali di accesso ai servizi descritte sono le seguenti:

- Spid almeno di livello 2 o superiore;

- Carta di identità elettronica 3.0 (Cie);
- Carta nazionale dei servizi (Cns).

In alternativa al portale *web*, le indennità possono essere richieste tramite il servizio di *Contact center* multicanale, telefonando al numero verde 803 164 da rete fissa (gratuitamente) oppure al numero 06 164164 da rete mobile (a pagamento, in base alla tariffa applicata dai diversi gestori). È possibile, altresì, presentare domanda attraverso gli istituti di patronato.

## **Riferimenti normativi**

D.L. 144/2022

circolare Inps n. 127/2022

## Flessibilità dell'orario come forma di welfare

**C**hiusa la fase pandemica, almeno nell'ottica giuslavoristica, il mercato del lavoro si è caratterizzato da una notevole dinamicità, per una pluralità di fattori la cui valutazione è opportuno lasciarla ai sociologi del lavoro. A ogni modo, per proteggere il capitale umano (c.d. *employee retention*), le aziende possono contare su una pluralità di strumenti, tra cui la flessibilità dell'orario di lavoro riveste un ruolo fondamentale, anche perché in molti casi non costa nulla.

### Flessibilità nel rapporto di lavoro: introduzione

La flessibilità nella gestione dei tempi di lavoro, sfruttando le disposizioni di legge e le regolamentazioni della contrattazione collettiva, occupa un ruolo fondamentale nella gestione dell'attività imprenditoriale, in quanto consente di calibrare la forza lavoro rispetto alle esigenze produttive, evitando, a seconda dei casi, eccessive ore di straordinario ovvero il ricorso a manodopera temporanea con contratti a termine e somministrazione. A tale funzione primaria, e di esclusiva pertinenza del datore, se ne aggiunge una di altrettanta importanza: la flessibilità in favore del lavoratore, infatti, consente di conciliare lavoro e vita privata in modo non conflittuale, aspetto che, nel breve periodo, consente di ridurre assenze e permessi e, nel lungo, rende confortevole l'organizzazione dove si innesta il rapporto di lavoro.

Fra l'altro, il diffondersi durante l'emergenza pandemica dello *smart working* ha dimostrato quanto margine di flessibilità ci sia nei contesti imprenditoriali, senza che sia a svantaggio dei risultati aziendali, anzi: ricordiamo che tale modalità di svolgimento della prestazione non solo si caratterizza dallo svolgimento della prestazione di lavoro "da casa", ma si accompagna anche dalla flessibilità oraria della prestazione. Sicuramente l'esperienza pandemica ha visto svilupparsi forme spurie di *smart working*, limitate all'aspetto logistico, resosi necessario per salvaguardare la sanità pubblica, ma senza alcuna attenzione verso l'orario di lavoro, travasato nel contesto domestico con le stesse rigidità del contesto aziendale: è evidente che tali forme, in un numero di casi significativi, possono anestetizzare il gradimento da parte del lavoratore, recluso in stretti vincoli di orario senza la socialità tipica degli ambienti di lavoro.

A ogni modo, senza ulteriormente approfondire tematiche sicuramente più vicine alla sociologia che al diritto del lavoro, è necessario in primo luogo analizzare la normativa di riferimento in materia di orario, il D.Lgs. 66/2003, tenuto conto delle recenti novità introdotte dal D.Lgs. 104/2022. Quest'ultimo provvedimento, ricordiamo, ha ampliato gli obblighi informativi in materia di orario: nel momento dell'instaurazione del rapporto di lavoro il datore di lavoro, qualora sia dotato di un'organizzazione in materia di orario di lavoro "in gran parte prevedibile" dovrà indicare negli obblighi informativi la "programmazione dell'orario normale di lavoro e le eventuali condizioni relative al lavoro straordinario e alla sua retribuzione", con la necessità di indicare in quali giorni e ore inizia e termina l'orario di lavoro. Nel caso di organizzazioni in gran parte o del tutto imprevedibili, viceversa, l'obbligo di informativa, non potendo cristallizzare alcuna collocazione, deve dettagliare:

1. la variabilità della programmazione del lavoro;
2. le ore e i giorni di riferimento in cui il lavoratore è tenuto a svolgere le prestazioni lavorative;
3. il periodo minimo di preavviso a cui il lavoratore ha diritto prima dell'inizio della prestazione lavorativa.

Le organizzazioni imprevedibili dell'orario non solo richiedono un dettaglio diverso e specifico negli obblighi informativi ex D.Lgs. 152/1997, come modificato dal D.Lgs. 104/2022, ma sono oggetto di una disciplina di tutela che deve essere tenuta in debita considerazione nel momento in cui si sottoscrive il contratto di lavoro.

L'articolo 9, D.Lgs. 104/2022 stabilisce infatti che, qualora con riferimento alla tipologia del rappor-

to di lavoro l'organizzazione del lavoro sia interamente o in gran parte imprevedibile, il datore di lavoro non può imporre al lavoratore di svolgere l'attività lavorativa, salvo che ricorrano entrambe le seguenti condizioni:

- a) il lavoro si svolga entro ore e giorni di riferimento predeterminati ai sensi dell'articolo 1, comma 1, lettera p), numero 2), D.Lgs. 152/1997, come modificato dal presente decreto;
- b) il lavoratore sia informato dal suo datore di lavoro sull'incarico o la prestazione da eseguire, con il ragionevole periodo di preavviso di cui all'articolo 1, comma 1, lettera p), n. 3), D.Lgs. 152/1997. Pertanto, nel caso in cui il rapporto di lavoro si caratterizzi per un'organizzazione dei tempi imprevedibile (si pensi all'autista di un dirigente apicale, dove l'inizio e la fine della prestazione può oscillare in modo rilevante, ovvero attività connesse con la logistica o la grande distribuzione), si ritiene sicuramente consigliabile regolare tali aspetti nel contratto di lavoro, stante anche il loro impatto nella conformazione del rapporto, indicando l'orario normale di lavoro, i giorni e le ore in cui può svilupparsi la prestazione e il ragionevole preavviso in cui la prestazione sarà richiesta. La presenza dell'articolo 9, D.Lgs. 104/2022 di fatto crea un nuovo diritto in capo al lavoratore nel vedersi fissati i margini dell'imprevedibilità e, pertanto, la sede dove specificarli appare proprio il contratto di lavoro.

In mancanza di una o entrambe le regolamentazioni, il lavoratore potrà *"rifiutare di assumere un incarico di lavoro o di rendere la prestazione, senza subire alcun pregiudizio anche di natura disciplinare"*.

In chiusura dell'introduzione, è bene evidenziare che l'imprevedibilità, pur nelle difficoltà interpretative della tecnica legislativa più che raffazzonata del D.Lgs. 104/2022, rappresenta un elemento presente nella flessibilità che, nell'ottica del presente contributo e alla luce di quanto previsto dal richiamato articolo 9, D.Lgs. 104/2022 deve essere regolamentato e limitato.

## La collocazione della prestazione di lavoro settimanale

Combinando quanto previsto dall'articolo 9, D.Lgs. 104/2022 con la disciplina del D.Lgs. 66/2003, le deleghe da essa previste alla contrattazione collettiva e i pilastri del lavoro subordinato, la collocazione della prestazione di lavoro a tempo pieno rientra tra i poteri del datore di lavoro e, pertanto, da quest'ultimo può essere modificata con il limite rappresentato dall'imprevedibilità.

Riguardo alla contrattazione collettiva, spesso sono gli stessi CCNL che dettagliano diversi sistemi di orario, dove l'orario normale può avere valori diversi (mediante ROL) a seconda della turnazione. La Corte di Cassazione, con ordinanza n. 21680/2019 ha stabilito che in caso di modulazioni dell'orario, previste dalla contrattazione collettiva, secondo scansioni alternative all'interno dello stesso rapporto di lavoro a tempo pieno (37 ore settimanali con turnazione 5+2 oppure 40 settimanali, secondo lo schema 4 + 2) in corrispondenza a un'esigenza di flessibilità propria dell'attività svolta, la mera modificazione accessoria dell'obbligazione (non potendosi ravvisare gli elementi della novazione) non costituisce variazione dell'orario di lavoro, assimilabile alla trasformazione del rapporto di lavoro da tempo pieno a tempo parziale ma una diversa modalità di prestazione lavorativa sempre a tempo pieno.

Per le prestazioni in *smart working*, la flessibilità a favore del dipendente può essere ancora più spinta, dove nell'accordo si fissano solo i momenti obbligati di prestazione lavorativa, necessari per il coordinamento della prestazione con l'organizzazione dell'impresa, le fasce di reperibilità, dove il lavoratore deve essere contattabile, e le fasce di disconnessione.

## Lo spazio per le regolamentazioni individuali

Il fatto che l'orario normale sia determinato da un parametro settimanale e non giornaliero consente di articolare, inoltre, forme di flessibilità all'interno di esso senza la necessità di intervenire con la contrattazione collettiva. Il datore di lavoro può infatti stabilire, con accordi individuali o anche solo con il regolamento aziendale, margini di inizio della prestazione flessibili, con possibilità di recupero o compensazione.

Ad esempio, partendo da una struttura oraria 9:00 – 13:00 e 14:00 - 18:00 si può concedere la

flessibilità di ingresso in determinate fasce (dalle 8:30 alle 9:30) che determinerà l'orario di uscita (dalle 17:30 alle 18:30), ovvero la possibilità di compensazione con uscite anticipate in un determinato giorno (ad esempio, il venerdì, raggiunte le 40 ore settimanali, la prestazione di lavoro può concludersi alle 16:30). È evidente che tale forma di flessibilità va a vantaggio dei lavoratori come forma di conciliazione vita – lavoro, ma non sono da trascurare gli effetti positivi indiretti a vantaggio del datore di lavoro (ad esempio, riduzione assenteismo).

Come ulteriore precisazione, si ricorda come l'orario normale di lavoro è determinato esclusivamente come orario settimanale (40 ore, ovvero una durata inferiore da parte della contrattazione collettiva – articolo 3, D.Lgs. 66/2003), pertanto la durata della prestazione può anche essere non uniforme nelle singole giornate.

A livello di accordo individuale, se nella lettera di assunzione – che deve essere sempre valutata e meditata come il contratto che determinerà il vincolo della subordinazione – è stata fissata una collocazione ben precisa dell'orario di lavoro, senza alcuna possibilità di intervento o modifica da parte del datore di lavoro, facendo parte della regolamentazione contrattuale, in virtù dell'articolo 1321, cod. civ. la variazione dell'orario richiederà il consenso espresso da parte del lavoratore. In tale situazione, tuttavia, è comunque da considerare che il permanere dell'originaria collocazione dell'orario potrebbe rendere la prestazione non più utile al datore di lavoro e incompatibile con l'organizzazione dell'impresa e, quindi, il rifiuto alla variazione potrebbe determinare il licenziamento per gmo, con tutte le attenzioni del caso nel valutare l'oggettività dell'incompatibilità che si determina.

## La modulazione multiperiodale dell'orario di lavoro

Il comma 2, articolo 3, comma 1, D.Lgs. 66/2003, oltre a prevedere la possibilità che la contrattazione collettiva stabilisca un orario inferiore rispetto alle 40 ore settimanali (le disposizioni nei CCNL che prevedono un orario superiore, come il Commercio per gli addetti alle stazioni non autostradali di rifornimento di carburante, sono legittime in quanto riferite a lavori discontinui o di attesa esclusi dalle norme sull'orario normale (articolo 16, D.Lgs. 66/2003) consente di *"riferire l'orario normale alla durata media delle prestazioni lavorative in un periodo non superiore all'anno"*. Tale forma di orario, definito *"multiperiodale"*, si caratterizza dalla possibilità di avere settimane di lavoro con orario superiore all'orario normale che saranno compensate da settimane con orario inferiore, senza quindi trattarle come ore straordinarie. Come evidenziato nel paragrafo precedente, la contrattazione individuale può intervenire solo nella collocazione interna alla settimana, fermo restando l'orario normale complessivo: solo con la contrattazione collettiva, come detto, si può determinare un orario normale come media di periodi.

A livello normativo, oltre alla necessità della fonte collettiva non vi sono particolari limiti nell'introdurre il lavoro multiperiodale, se non il rispetto delle norme sui riposi e sul limite massimo della prestazione regolamentato dall'articolo 4, D.Lgs. 66/2003 (48 ore medie<sup>1</sup>), anche se, su quest'ultimo aspetto, generalmente il periodo di riferimento per multiperiodale e orario medio massimo coincide. Inoltre, è bene precisare che sono da considerarsi legittime previsioni contrattuali di multiperiodalità che consentano di sfiorare, su singole settimane, le 48 ore (e successivamente compensate) in quanto rappresenta, come detto, un limite come valore medio e non come valore assoluto.

Non sono poche le disposizioni nella contrattazione collettiva nazionale, spesso etichettate come *"flessibilità"* o *"orario flessibile"*, che consentono di utilizzare l'orario multiperiodale: in assenza si può benissimo procedere con la contrattazione aziendale, strumento che può essere utilizzato anche nel caso in cui si ritengano non sufficienti le disposizioni del CCNL. Nella contrattazione collettiva nazionale sono infatti spesso di ostacolo all'applicazione dell'orario multiperiodale quelle disposizioni che, oltre a compensare l'orario con settimane *"di scarico"*, impongono il riconoscimento

<sup>1</sup> *"La durata media dell'orario di lavoro deve essere calcolata con riferimento a un periodo non superiore a 4 mesi. I contratti collettivi di lavoro possono in ogni caso elevare il limite ... fino a 6 mesi ovvero fino a 12 mesi a fronte di ragioni obiettive, tecniche o inerenti all'organizzazione del lavoro, specificate negli stessi contratti collettivi"*

di ore di permesso o maggiorazioni retributive ridotte (come ore supplementari): come detto, ai fini del D.Lgs. 66/2003 non vi è prevalenza del contratto nazionale sulla contrattazione aziendale, fermo restando che i sindacati devono essere comparativamente più rappresentativi (ed è sicuramente consigliabile rafforzare l'accordo con i passaggi indicati dall'articolo 8, D.L. 138/2011 per la contrattazione collettiva di prossimità).

## **Riferimenti normativi**

D.Lgs. 66/2003

## Tfr: coefficiente di ottobre 2022

**S** econdo quanto comunicato dall'Istat, l'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati a ottobre 2022 è risultato pari a 117,2: a ottobre 2022 la percentuale utile per la rivalutazione del TFR maturato al 31 dicembre 2021 è risultata pari a 9,018362

Decorrenza	Periodo	Indice ISTAT	Aumento rispetto al 2021	Tasso mensile	75% Differenza 2021	Rivalutazione
<b>Gennaio 2022</b>	15 gennaio – 14 febbraio	107,7	1,412429	0,125	1,059322	1,184322
<b>Febbraio 2022</b>	15 febbraio – 14 marzo	108,8	2,086158	0,250	1,836158	2,086158
<b>Marzo 2022</b>	15 marzo – 14 aprile	109,9	3,483992	0,375	2,612994	2,987994
<b>Aprile 2022</b>	15 aprile – 14 maggio	109,7	3,295669	0,500	2,471751	2,971751
<b>Maggio 2022</b>	15 maggio – 14 giugno	110,6	4,143126	0,625	3,107345	3,732345
<b>Giugno 2022</b>	15 giugno – 14 luglio	111,9	5,367232	0,750	4,025424	4,775424
<b>Luglio 2022</b>	15 luglio – 14 agosto	112,3	5,743879	0,875	4,307910	5,182910
<b>Agosto 2022</b>	15 agosto – 14 settembre	113,2	6,591337	1,000	4,943503	5,943503
<b>Settembre 2022</b>	15 settembre – 14 ottobre	113,5	6,873823	1,125	5,155367	6,280367
<b>Ottobre 2022</b>	15 ottobre – 14 novembre	117,2	10,357815	1,250	7,768362	9,018362

## Equo canone di ottobre 2022

**L'** inflazione del mese di ottobre 2022 è stata pari a 11,5%. Ai fini dell'equo canone, pertanto, la variazione ridotta al 75% è pari a 8,625% (ottovirgolaseicentoventicinque).

Sul sito Internet dell'ISTAT è stato pubblicato che:

- la variazione percentuale dell'indice del mese di ottobre 2022 rispetto a ottobre 2021 è risultata pari a 11,5% (undicivirgolacinque). Variazione utile per le abitazioni e per i locali diversi dalle abitazioni con contratti ai sensi della Legge n. 118/85: il 75% risulta pari a 8,625% (ottovirgolaseicentoventicinque);
- la variazione percentuale dell'indice del mese di ottobre 2022 rispetto a ottobre 2020 risulta pari a 14,9% (quattordicivirgolannove). Il 75% risulta pari a 11,175% (undicivirgolacentosettantacinque).

Le variazioni percentuali annuali e biennali sono state prelevate dal sito internet dell'ISTAT.

## Decreto Aiuti-quater: nuova soglia dei benefit esenti

**I**l D.L. 176/2022, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 18 novembre 2022 ed entrato in vigore il giorno successivo, innalza nuovamente la soglia di esenzione dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori prevista dall'articolo 51, comma 3, Tuir. La misura si applica ai redditi prodotti nell'anno 2022.

### Da Aiuti-bis ad Aiuti-quater

L'articolo 3, comma 10, D.L. 176/2022 (Aiuti-quater), modificando l'articolo 12, comma 1, D.L. 115/2022 (c.d. Aiuti-bis), innalza la soglia dei benefit esenti da 600 a 3.000 euro, limitatamente all'anno d'imposta 2022.

Come noto, la misura si iscrive nell'ambito degli interventi volti a fronteggiare il c.d. "caro bollette". Il c.d. Decreto Aiuti-bis, infatti, oltre all'innalzamento della soglia ordinaria di 258,23 euro, stabilita dall'articolo 51, comma 3, Tuir, ha previsto l'estensione della misura anche alle somme erogate o rimborsate per il pagamento di utenze domestiche, in particolare quelle relative all'energia elettrica, al gas naturale e al servizio idrico. La modifica apportata dal c.d. Decreto Aiuti-quater lascia sostanzialmente invariata la disciplina, limitandosi a un ulteriore innalzamento della soglia. La specificazione relativa alla "prima parte del terzo periodo" dell'articolo 51, comma 3, Tuir, inserita dallo stesso articolo 3, comma 10, D.L. 176/2022, non ha, infatti, implicazioni pratiche, se non per facilitare l'individuazione della norma oggetto di deroga.

Restano, quindi, applicabili le istruzioni fornite dall'Agenzia delle entrate con la recente circolare n. 35/E/2022.

Sono destinatari della misura i titolari di reddito da lavoro dipendente e assimilati ai quali si applica il regime di determinazione del reddito contenuto nell'articolo 51, Tuir.

Stante il mancato richiamo all'articolo 51, comma 2, Tuir, che disciplina il regime fiscale delle tipologie di benefit ivi stesso individuati e tenuti esenti in base al fondamentale presupposto che gli stessi siano offerti alla "generalità" o a "categorie omogenee" di dipendenti, è possibile l'erogazione *ad personam*.

Ai sensi dell'articolo 51, comma 3, Tuir, i beni e servizi prestati rientrano nella soglia di esenzione anche qualora destinati al coniuge o ai familiari individuati dall'articolo 12, Tuir.

Sono compresi, naturalmente, non solo i benefit direttamente erogati dal datore di lavoro, ma anche quelli messi a disposizione dallo stesso per il tramite di fornitori terzi.

La circolare n. 35/E/2022 ha chiarito che la soglia, ora pari a 3.000 euro, non opera come franchigia: al superamento della stessa, l'ammontare complessivo dei benefit deve essere riportato a tassazione (nonché, in ossequio al principio di armonizzazione delle basi imponibili, a contribuzione previdenziale).

Per l'Agenzia delle entrate, infatti, la deroga operata dal c.d. Decreto Aiuti-bis non investe in toto l'articolo 51, comma 3, Tuir, che resta la norma di riferimento in materia, ma riguarda, appunto, solo la soglia di esenzione e l'estensione della disciplina alle "bollette".

### Utenze domestiche

L'Agenzia delle entrate ha anche chiarito le modalità e i requisiti richiesti per procedere all'erogazione o al rimborso relativo alle spese per le utenze domestiche, come segue:

- i rimborsi potranno riguardare anche fatture da emettere nel 2023, purché relative a consumi effettuati nell'anno 2022 e a condizione che il rimborso avvenga entro il 12 gennaio 2022, in applicazione del c.d. principio di cassa allargato;
- le utenze devono essere relative a immobili a uso abitativo, posseduti o "detenuti in base a un titolo idoneo" (ad esempio, in locazione);

- il soggetto che detiene l'immobile dev'essere il dipendente oppure il coniuge o un altro familiare individuato dall'articolo 12, Tuir, a prescindere dalla circostanza che questi ultimi vi abbiano fissato la residenza o il domicilio, ma a condizione, naturalmente, che *"abbiano effettivamente sostenuto le relative spese"*;
- le utenze possono essere rimborsate anche se intestate al condominio, per la quota parte rimasta a carico del singolo condomino;
- laddove l'immobile sia concesso in locazione e le utenze siano intestate al proprietario, il rimborso sarà possibile solo a condizione che il contratto di locazione preveda il riaddebito in forma analitica (non forfetaria) al conduttore dell'immobile (il lavoratore o i suoi familiari, alle medesime condizioni di cui sopra); nel caso in cui il locatore sia anche lavoratore dipendente, ovviamente non potrà fruire del regime agevolato per le spese relative alle utenze che gli siano state rimborsate dal conduttore;
- il datore di lavoro sarà tenuto al controllo del non superamento del limite di esenzione e, anche ai fini di eventuali controlli, all'acquisizione e conservazione della documentazione, nel rispetto della regolamentazione in materia di *privacy*;
- in alternativa, potrà essere acquisita un'autocertificazione redatta ai sensi del D.P.R. 445/2000, in cui il lavoratore attesti di essere in possesso della documentazione comprovante il pagamento delle utenze, riportandone gli estremi, quali numero e intestatario della fattura, data e modalità di pagamento, tipologia di utenza; nel caso in cui l'intestatario dell'utenza non sia il lavoratore stesso, l'autocertificazione dovrà riportare il tipo di rapporto tra loro intercorrente (familiare, locatario, etc.); tale giustificativo potrà essere riferito anche a più fatture;
- è comunque sempre necessaria un'autocertificazione in cui il lavoratore attesti che le fatture non siano già state oggetto di richiesta di rimborso, avanzata allo stesso o ad altro datore di lavoro.

## **Bonus carburante**

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 35/E/2022, si è espressa anche sul rapporto tra la soglia dei 600 euro (ora 3.000) e il *bonus* carburante di 200 euro, introdotto dall'articolo 2, D.L. 21/2022, modificando in parte quanto affermato in proposito nella precedente circolare n. 27/E/2022.

Innanzitutto, l'Agenzia delle entrate ribadisce comunque che l'agevolazione relativa ai buoni carburante è da considerarsi *"diversa e autonoma"* da quella relativa a *benefit* e bollette introdotta dal Decreto Aiuti-bis e ora modificata dal c.d. Decreto Aiuti-quater; pertanto, nel periodo d'imposta 2022, potranno essere erogati, in esenzione:

- fino a 200 euro in buoni benzina;
- fino a 3.000 euro in rimborso di utenze o altri benefit, compresi eventuali ulteriori buoni benzina.

Tuttavia, per espressa previsione della norma, anche l'agevolazione relativa al bonus benzina è riconducibile, quanto al suo *"funzionamento"*, all'articolo 51, comma 3, Tuir. Pertanto, qualora il valore dei buoni benzina superi i 200 euro, l'intero ammontare dei buoni stessi dovrà essere assoggettato a tassazione e contribuzione.

In realtà, come già esemplificato nella circolare n. 27/E/2022, l'eventuale superamento del valore di 200 euro in buoni benzina non comporta automaticamente che tale valore sia interamente soggetto a tassazione *"Nel caso in cui un lavoratore dipendente benefici, nell'anno d'imposta 2022, di buoni benzina per euro 100 e di altri benefit (diversi dai buoni benzina) per un valore pari a 300 euro [valore superiore a 258,23 euro, ricordando che la circolare è precedente ai c.d. Decreti Aiuti-bis e Aiuti-quater che hanno innalzato la soglia, ndA], quest'ultima somma sarà interamente sottoposta a tassazione ordinaria. Di contro, se il valore dei buoni benzina è pari a 250 euro e quello degli altri benefit è pari a 200 euro, l'intera somma di 450 euro non concorre alla formazione del reddito del lavoratore dipendente, poiché l'eccedenza di 50 euro relativa ai buoni benzina confluisce nell'importo ancora capiente degli altri benefit di cui all'articolo 51, comma 3, Tuir"*.

In altre parole, l'ammontare esente nell'anno 2022 può essere pari a 3.200 euro, a condizione che

almeno 200 euro siano erogati sotto forma di buoni benzina.

Ciò che, invece, la circolare n. 35/E/2022 interviene a “correggere” rispetto alla circolare n. 27/E/2022 riguarda il trattamento dei buoni benzina e degli altri eventuali benefit che siano percepiti in sostituzione del premio di risultato derivante dalla contrattazione di secondo livello. Inizialmente, l’Agenzia delle entrate ha affermato che in tal caso, al superamento delle soglie di esenzione, i relativi importi sarebbero comunque soggetti all’imposta sostitutiva del 10%, riservata, appunto, ai premi di risultato.

Con la circolare n. 35/E/2022, invece, l’Agenzia delle entrate dichiara che tale determinazione deve ritenersi superata, poiché la riconduzione a tassazione ordinaria dei benefit al superamento delle soglie di esenzione è “regola di carattere generale ... applicabile anche quando il lavoratore abbia scelto la sostituzione dei premi di risultato con il bonus in parola e/o con i fringe benefit”.

Tale lettura non appare del tutto convincente.

Il trattamento fiscale dei valori percepiti in sostituzione dei premi di risultato è regolato dall’articolo 1, comma 184, L. 208/2015 “184. Le somme e i valori di cui al comma 2 e all’ultimo periodo del comma 3 dell’articolo 51 del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non concorrono, nel rispetto dei limiti ivi indicati, a formare il reddito di lavoro dipendente, né sono soggetti all’imposta sostitutiva disciplinata dai commi da 182 a 191, anche nell’eventualità in cui gli stessi siano fruiti, per scelta del lavoratore, in sostituzione, in tutto o in parte, delle somme di cui al comma 182 [ossia, dei premi di risultato variabile, ndA]”.

Le somme e i valori di cui al comma 2 e all’ultimo periodo del comma 3 sono per natura esenti, nel rispetto dei limiti indicati. La norma citata ci informa del fatto che lo stesso regime si applica alle stesse somme e valori “anche” quando il lavoratore ne fruisca (per sua scelta, prevista nell’accordo istitutivo del premio) in sostituzione del premio di risultato, e che, perciò, gli stessi non saranno soggetti all’imposta sostitutiva. Si tratta di una norma che intende promuovere e agevolare la contrattazione di secondo livello e, in questo ambito, la diffusione di pratiche di *welfare*. Il premio, di nuovo, “per sua natura”, è tassato al 10%, ma se è percepito in forma di benefit non è tassato, nel rispetto dei limiti di esenzione previsti dalle norme che già riguardano le singole categorie di *benefit*. In questo senso, il richiamo “ai limiti ivi indicati” serve a individuare la soglia di esenzione (non l’aliquota), ossia la quantità di premio convertibile, oltre la quale non vi è esenzione da imposta. Sostenere che il superamento della soglia comporti l’applicazione della tassazione ordinaria, anche laddove vi siano ancora margini per la detassazione<sup>1</sup>, oltre a contraddire lo spirito promozionale della norma, sembra comportare un salto logico (che non si rinviene nella norma), in base al quale, con la conversione in *benefit*, il premio perde la sua natura di premio e acquisisce la natura di retribuzione ordinaria.

In breve:

- la retribuzione ordinaria, in quanto tale, è ordinariamente tassata;
- i *benefit*, in quanto tali, sono esenti entro limiti determinati;
- il premio variabile, in quanto tale, è tassato al 10%.

Perché il premio percepito sotto forma di *benefit*, al superamento della soglia, non dovrebbe più essere trattato come premio?

A ogni modo, è opportuno rilevare come si tratti di un’ipotesi più che altro teorica:

- per l’anno 2022 la soglia di 3.000 euro introdotta dal c.d. Decreto Aiuti-*quater* può interamente assorbire il premio di risultato detassabile, pari anch’esso al valore massimo di 3.000 euro;
- ma anche qualora si tornasse “a regime” dal 2023, un accordo di secondo livello che preveda la sostituibilità del premio oltre le soglie di esenzione non presenterebbe alcuna convenienza economica nemmeno nell’ipotesi in cui si ritenesse applicabile l’imposta sostitutiva del 10%; in tal caso, infatti, evidentemente, si avrebbe il medesimo prelievo fiscale e contributivo riservato al premio monetario.

<sup>1</sup> Il premio di risultato variabile, come noto, è soggetto a imposta sostitutiva del 10% nel limite di 3.000 euro annui.

## Aspetti operativi

A prescindere dall'effettiva volontà dei datori di lavoro di offrire ai lavoratori nuove e ulteriori erogazioni rispetto a quanto già definito nei loro piani retributivi, è evidente che le nuove misure dovranno essere tenute in conto, quantomeno in sede di conguaglio fiscale, laddove siano già stati erogati benefit di valore superiore a 258,23 euro e, perciò, assoggettati a prelievo fiscale e previdenziale nei mesi scorsi.

Tra i benefit possibili annoverano, oltre al rimborso delle utenze e ai buoni carburante, anche buoni spesa, beni prodotti dall'azienda stessa o reperiti sul mercato (ad esempio, regali natalizi), personal *computer* o telefoni cellulari in uso promiscuo, etc.. Ma vi rientrano anche i particolari benefit di cui all'articolo 51, comma 4, Tuir:

- autovetture concesse in uso promiscuo;
- fabbricati concessi a uso abitativo;
- concessione di prestiti;
- servizi di trasporto ferroviario prestati gratuitamente.

Per queste categorie di benefit, il trattamento previsto dal citato comma 4 (determinazione forfettaria del reddito imponibile, secondo regole specifiche per ciascun benefit) si applica laddove i valori superino le soglie di cui al comma 3, che ora ammontano a 3.000 euro.

Il caso più frequente, con ogni probabilità, è quello delle auto concesse in uso promiscuo, che, dato l'innalzamento della soglia, potrebbero dover essere tenute esenti per l'intero valore come determinato in base alle tabelle Aci.

Occorre, poi, ricordare, come l'Agenzia delle entrate non ha mancato di fare nei documenti di prassi qui citati, che anche ai benefit si applica il c.d. criterio di cassa allargato, in virtù del quale si considerano percepiti nel periodo d'imposta le somme e i valori che entrino nella disponibilità patrimoniale del lavoratore entro il 12 gennaio dell'anno successivo. In particolare, per quanto riguarda i benefit erogati per mezzo di buoni o voucher, il relativo valore si considera percepito nel momento in cui il benefit è messo a disposizione e reso utilizzabile, a prescindere dalla circostanza che il lavoratore decida di "spendere" il *voucher* in un momento successivo. Nel caso in cui il *voucher* sia messo a disposizione per il tramite di piattaforme informatiche, lo stesso si considera percepito nel momento in cui il lavoratore esercita la relativa opzione.

## Riferimenti normativi

articolo 3, comma 10, D.L. 176/2022

articolo 12, comma 1, D.L. 115/2022

articolo 51, comma 3, Tuir

articolo 12, Tuir

articolo 3, comma 10, D.L. 176/2022

articolo 2, D.L. 21/2022

articolo 1, comma 184, L. 208/2015

circolare n. 27/E/2022

circolare n. 35/E/2022

## Il trasferimento della titolarità del credito d'imposta investimenti in beni strumentali

**L**a L. 178/2020, istitutiva del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nella versione attualmente vigente, non contiene divieti espressi di cessione o trasferimento dell'agevolazione. Le principali ipotesi di trasferibilità del credito d'imposta, a un soggetto diverso da quello che lo ha maturato, sono state esaminate dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 9/E/2021, spaziando da operazioni straordinarie che prevedono una confusione di diritti e obblighi dei soggetti giuridici coinvolti, all'attribuzione del credito a soci e collaboratori dell'ente trasparente, fino alla continuazione in capo agli eredi della fruizione del credito maturato dal de cuius. Il trasferimento della titolarità del credito non deve vanificare la finalità sottesa alla norma agevolativa: il bene deve permanere nel complesso aziendale tecnologicamente trasformato in cui il credito è maturato, garantendone il medesimo livello qualitativo sotto il profilo tecnologico e digitale. Nel rispetto di questo principio cardine, il mero mutamento della titolarità di un'azienda o di un suo ramo non rappresenta ostacolo alla fruizione dell'agevolazione in capo all'avente causa. L'attribuzione ai soci o collaboratori dell'ente trasparente, quale particolare forma di utilizzo del credito, è legittimata dai principi che regolano l'imputazione del reddito per trasparenza. Analogamente è ammesso il trasferimento del credito nell'ambito del consolidato fiscale, per effetto stesso dell'opzione per la tassazione di gruppo.

### Le ipotesi di trasferibilità del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali

La disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'articolo 1, commi 1051-1063, L. 178/2020 (c.d. Legge di Bilancio 2021) è priva di divieti generali alla cessione o al trasferimento, anche nell'ambito del consolidato fiscale.

Il comma 1059, L. 178/2020, infatti, dispone, in relazione alle modalità di fruizione dell'agevolazione e senza ulteriori precisazioni o limiti, che "il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997".

Al contrario la normativa previgente, di cui all'articolo 1, commi 185-197, L. 160/2019 (c.d. Legge di Bilancio 2020), prevedeva espressamente, al comma 191, articolo 1, L. 160/2019 che il credito d'imposta non potesse formare oggetto di cessione o trasferimento, anche all'interno del consolidato fiscale.

Coerentemente con la mancata riproposizione di tale divieto nella Legge di Bilancio 2021, la circolare n. 9/E/2021 ha affrontato le principali ipotesi di trasferimento della titolarità del credito e del relativo utilizzo in capo a un soggetto diverso da quello che l'ha maturato.

Le risposte dell'Agenzia delle entrate agli interpelli n. 508/E/2021 e n. 720/E/2021 hanno, invece, confermato la possibilità di cessione del credito d'imposta all'interno del consolidato fiscale, stante l'assenza di un espresso divieto al trasferimento o cessione nella L. 178/2020.

In linea generale vige nell'ordinamento un principio di non trasferibilità a terzi, per effetto di atti realizzativi, dei crediti d'imposta di natura soggettiva: il trasferimento a soggetti diversi da quelli che hanno effettuato l'investimento è consentito a condizione che il credito venga veicolato nell'ambito dell'azienda o del ramo d'azienda in cui è maturato.

Ciò premesso, le ipotesi di legittimo trasferimento della titolarità del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali ex L. 178/2020 espressamente affrontate nei citati documenti di prassi dell'Amministrazione finanziaria sono le seguenti:

- trasferimento del credito dal dante causa all'avente causa, in presenza di operazioni straordinarie caratterizzate dal trasferimento del bene all'interno di un compendio aziendale oggetto di

un'operazione straordinaria;

- trasferimento del credito maturato in capo all'ente trasparente ai soci o collaboratori;
- trasferimento del credito maturato in capo all'imprenditore defunto ai suoi eredi;
- trasferimento del credito fra i soggetti aderenti al consolidato fiscale.

## **Il trasferimento del credito nell'ambito delle operazioni straordinarie**

### **Premessa**

Il trasferimento della titolarità del credito, secondo quanto precisato al § 5.6.1 "Operazioni straordinarie" della circolare n. 9/E/2021, è ammissibile "unicamente nei casi in cui specifiche norme giuridiche prevedono, al verificarsi dell'operazione, una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati".

È, dunque, legittimo il trasferimento del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali di cui alla L. 178/2020 nell'ambito di ogni operazione straordinaria, sia essa fiscalmente neutrale o realizzativa, caratterizzata dalla veicolazione dell'azienda o del ramo d'azienda nel cui ambito è compreso il bene strumentale agevolabile poiché, in tal caso, non viene meno la ratio legis dell'agevolazione di contribuire con l'investimento alla trasformazione tecnologica e digitale dell'azienda. Se il bene oggetto di agevolazione permane e continua a essere utilizzato all'interno del medesimo compendio aziendale in cui è stato originariamente inserito, non risulta vanificata la finalità della norma agevolativa, in quanto non cessa la sua funzione nel complesso unitario tecnologicamente avanzato.

Il mero mutamento della titolarità dell'azienda o del ramo d'azienda non determina dunque il venir meno dell'agevolazione, qualora si verifichi non la cessione del singolo bene bensì la continuazione in capo all'avente causa secondo le medesime regole, i medesimi costi e la stessa dinamica temporale che caratterizzava il credito d'imposta maturato dal dante causa.

Sul tema si era già espressa l'Amministrazione finanziaria nella circolare n. 8/E/2019 in relazione all'iper ammortamento e al meccanismo di recupero dell'agevolazione (c.d. recapture) "Con la cessione del singolo bene si distoglie il cespite dalla originaria funzione a esso attribuita dalla norma agevolativa nel contesto aziendale e si vanifica, di fatto, la finalità dell'incentivo. Per tale ragione, la cessione effettuata prima della completa fruizione del beneficio viene penalizzata dal comma 2, articolo 7, Decreto Dignità attraverso il recupero dell'agevolazione. Tale recupero non scatta, invece, nell'ipotesi in cui il bene iper ammortizzabile ceduto venga sostituito da un altro bene dalle caratteristiche uguali o superiori: in tal caso, il livello tecnologico raggiunto dall'azienda non si riduce e l'agevolazione viene mantenuta".

È possibile, dunque, evincere un principio generale: in presenza di operazioni straordinarie caratterizzate dal trasferimento del bene agevolato all'interno del compendio aziendale in relazione al quale il credito è maturato, l'avente causa beneficia dell'agevolazione secondo le medesime regole determinate in capo al dante causa.

Il bene strumentale e il relativo credito d'imposta maturato possono essere trasferiti per effetto di operazioni straordinarie di carattere neutrale (trasformazioni, fusioni, scissioni), o a seguito di cessioni e conferimenti di azienda o ramo d'azienda, operazioni straordinarie che presentano profili realizzativi.

Le operazioni, in cui si verifica il trasferimento della titolarità del credito d'imposta dal dante causa all'avente causa, espressamente citate dalla circolare n. 9/E/2021 sono le seguenti:

- la fusione, con riferimento alla circolare n. 38/E/2002;
- la scissione, con riferimento alla risoluzione n. 143/E/2003;
- la cessione del ramo d'azienda in relazione al quale il credito è maturato, con riferimento alla risposta a interpello n. 72/E/2019.

### **Il trasferimento del credito in caso di fusione**

In caso di fusione si applicano i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate contenuti nella circolare n. 38/E/2002 in materia di credito d'imposta investimenti in aree svantaggiate, espressamente richia-

mata dalla circolare n. 9/E/2021 *"Il credito d'imposta spettante alle società fuse o incorporate potrà essere fruito dalla società risultante dalla fusione o incorporante in quanto questa, ai sensi del comma 3, articolo 123, Tuir, "subentra negli obblighi e nei diritti delle società fuse o incorporate"*. Nella fusione, dunque, il credito d'imposta residuo del soggetto fuso o incorporato non può che essere attribuito, nella sua totalità, alla società risultante dalla fusione o all'incorporante.

## **Il trasferimento del credito in caso di scissione**

Nei casi di scissione totale o parziale è necessario identificare il criterio di ripartizione delle posizioni soggettive della società scissa, in cui le società beneficiarie subentrano o che la stessa scissa mantiene.

Il criterio generale di attribuzione delle posizioni soggettive della scissa è dettato dall'articolo 173, comma 4, Tuir come segue *"Dalla data in cui la scissione ha effetto, a norma del comma 11, le posizioni soggettive della società scissa, ivi compresa quella indicata nell'articolo 86, comma 4, e i relativi obblighi strumentali sono attribuiti alle beneficiarie e, in caso di scissione parziale, alla stessa società scissa, in proporzione delle rispettive quote del patrimonio netto contabile trasferite o rimaste, salvo che trattisi di posizioni soggettive connesse specificamente o per insiemi agli elementi del patrimonio scisso, nel qual caso seguono tali elementi presso i rispettivi titolari"*.

L'articolo 173, comma 4, Tuir prevede dunque:

- un criterio generale di ripartizione proporzionale, in ragione delle quote del patrimonio netto contabile trasferite alle beneficiarie o mantenute in capo alla scissa;
- un criterio di attribuzione esclusiva al titolare degli elementi del patrimonio scisso a cui la posizione soggettiva è specificamente connessa, in deroga alla regola generale.

Il credito d'imposta per investimenti dovrà dunque essere trasferito al soggetto beneficiario che riceve, o alla scissa che mantiene, il bene strumentale agevolato, finché perdura una stretta connessione tra credito d'imposta e bene strumentale.

Tale stretta connessione si verifica, come precisato dalla risoluzione n. 143/E/2003 che viene espressamente richiamata dalla circolare n. 9/E/2021 al § 5.6.1, allorché la fruizione dell'agevolazione è subordinata al vincolo di destinazione dell'investimento alla struttura produttiva originaria, condizione che potrebbe intendersi soddisfatta, nel caso di specie, durante il periodo di sorveglianza per l'applicazione del meccanismo di recapture.

Dunque, se l'operazione di scissione avvenisse entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione del bene ordinario o di interconnessione del bene 4.0, in virtù dell'esistenza di una specifica connessione tra credito e bene strumentale, il credito d'imposta dovrebbe essere trasferito al titolare del bene agevolato.

Se l'operazione di scissione avvenisse oltre il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione del bene ordinario o di interconnessione del bene 4.0, il credito d'imposta dovrebbe essere trasferito in proporzione alle quote di patrimonio netto contabile assegnate ai beneficiari della scissione.

## **Il trasferimento del credito in caso di cessione d'azienda o di ramo d'azienda**

In caso di cessione d'azienda o di ramo d'azienda si applicano i chiarimenti dell'Agenzia delle entrate contenuti nella risposta a interpello n. 72/E/2019 in materia di credito d'imposta R&S, espressamente richiamata dalla circolare n. 9/E/2021 *"A tal proposito, l'Amministrazione finanziaria, con diversi documenti di prassi, ha più volte affermato la non trasferibilità dei crediti d'imposta di natura simile a quello in argomento in forza della natura soggettiva dei medesimi: essi, infatti, maturano esclusivamente in capo ai soggetti che effettuano l'investimento e non possono essere trasferiti a soggetti terzi per effetto di atti realizzativi. Il trasferimento della titolarità è, infatti, ammissibile unicamente nei casi in cui specifiche norme giuridiche prevedono, al verificarsi dell'operazione, una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati; ad esempio, nei casi di fusione (cfr. circolare n. 38/E/2002), successione per decesso dell'imprenditore individuale (cfr. risoluzione n. 140/E/2003), scissione (cfr. risoluzione n. 143/E/2003). Ugualmente i crediti di tal*

*natura possono essere trasferiti nell'ambito della cessione del ramo d'azienda che lo ha generato".* Nel caso prospettato dall'interpello l'istante, all'atto della cessione del ramo d'azienda, non si era avvalso della facoltà di trasferimento del credito d'imposta, con la conseguenza che il credito rimasto nella sua disponibilità non poteva più essere ceduto a terzi.

A fronte di una cessione d'azienda o di ramo d'azienda, dunque, se il credito d'imposta non figura espressamente tra gli assets ceduti non può essere autonomamente trasferito dal cedente al cessionario.

Al contrario il credito sarà trasferito dal cedente al cessionario, qualora esplicitamente citato tra i valori dell'attivo trasferiti.

## **Il caso dell'affitto d'azienda**

L'ipotesi di affitto d'azienda o di ramo d'azienda rappresenta una fattispecie distinta dalle precedenti.

Se da un lato il bene agevolato permane nel compendio aziendale originario, dall'altro lato non si verifica il trasferimento della proprietà e il soggetto beneficiario del credito d'imposta resta il dante causa (l'affittante).

Più precisamente, in ipotesi di affitto dell'azienda o del ramo d'azienda comprendente il bene agevolato:

- l'affittante continua a beneficiare del credito d'imposta nella misura in cui il bene, utilizzato dall'affittuario, mantiene la sua funzione all'interno del complesso aziendale;
- l'affittuario non può godere del credito d'imposta in quanto non si verifica alcun trasferimento di proprietà.

## **L'attribuzione del credito ai soci o collaboratori dell'ente trasparente**

È legittima l'attribuzione del credito d'imposta investimenti in beni strumentali ex L. 178/2020 ai seguenti soggetti:

- soci di società di persone;
- collaboratori dell'impresa familiare;
- soci di società cooperativa che abbia optato per il regime di trasparenza fiscale di cui all'articolo 115, Tuir.

I criteri di attribuzione del credito ai soci o collaboratori sono enunciati al § 5.6.3 "Partecipanti di enti trasparenti" e al § 5.6.4 "Soci di società cooperative" della circolare n. 9/E/2021, che richiama espressamente le risoluzioni n. 120/E/2002, n. 286/E/2002 e n. 163/E/2003.

## **L'attribuzione del credito ai soci di società di persone**

La risoluzione n. 163/E/2003, che attribuisce valenza generale ai principi espressi nelle risoluzioni n. 120/E/2002 e n. 286/E/2002 riguardanti i crediti d'imposta per gli incrementi occupazionali e per gli investimenti nelle aree svantaggiate previsti dagli articoli 7 e 8, L. 388/2000, conferma la possibilità di trasferimento ai soci di società di persone delle agevolazioni alle imprese concesse sotto forma di credito d'imposta, mediante attribuzione ai soci del credito non utilizzato dalla società.

Tale criterio generale è diretta conseguenza del principio di tassazione per trasparenza delle società di persone, ai sensi dell'articolo 5, Tuir "Il reddito di partecipazione imputato ai soci, infatti, ha la stessa natura - di reddito d'impresa - di quello conseguito dal soggetto partecipato e ne rappresenta la mera ripartizione. Le società, quindi, indicano in dichiarazione il credito maturato e quello già utilizzato entro il termine di presentazione della dichiarazione stessa e utilizzano il residuo compensandolo direttamente con le imposte e i contributi da esse dovuti, oppure attribuendolo, in tutto o in parte, ai soci in proporzione alle quote di partecipazione agli utili".

La citata risoluzione n. 163/E/2003 detta anche le condizioni per il trasferimento ai soci dei crediti d'imposta maturati dalle società di persone:

- si deve trattare di crediti d'imposta per i quali è previsto il riporto, al periodo d'imposta succes-

sivo, dell'eccedenza inutilizzata;

- la società di persone è tenuta a indicare nel quadro RU del proprio modello Redditi, il credito d'imposta maturato, quello utilizzato direttamente e quello attribuito ai soci;
- le modalità di fruizione del credito d'imposta stabilite dalla legge istitutiva devono essere compatibili con l'attribuzione del credito ai soci;
- se la disciplina del credito d'imposta prevede un limite temporale di utilizzo del credito, esso continua a valere anche per l'utilizzo del credito attribuito al socio.

In continuità con la risoluzione n. 120/E/2002 *"l'attribuzione ai soci del credito maturato in capo alla società non configura un'ipotesi di cessione del credito d'imposta, ma ne costituisce una particolare forma di utilizzo. I soci potranno utilizzare la quota di credito loro assegnata solo dopo averla acquisita nella propria dichiarazione"*.

I criteri e le modalità di attribuzione del credito della società di persone ai soci possono essere così sintetizzati:

- l'attribuzione deve avvenire in misura proporzionale alle quote di partecipazione agli utili;
- l'attribuzione deve risultare dalla dichiarazione dei redditi dell'ente trasparente, che deve dare evidenza formale della ripartizione nel quadro RU, indicando in particolare il credito attribuito nell'apposito rigo RU10 della Sezione I;
- l'acquisizione della quota di credito assegnata ai soci deve risultare nella dichiarazione di ciascun socio, in particolare nell'apposito rigo RU3 della Sezione I, al fine di utilizzarla in compensazione.

Per quanto concerne le tempistiche di utilizzo da parte del socio della propria quota di credito d'imposta si applicano le seguenti regole:

- la compensazione da parte del socio è subordinata alla fruibilità del credito da parte dell'ente trasparente, ossia all'entrata in funzione del bene ordinario o all'interconnessione del bene 4.0 agevolato;
- la parte di credito attribuita ai soci in ciascun anno, incrementata con quella utilizzata direttamente dalla società, non può eccedere la quota complessiva fruibile annualmente.

## **Esempio di attribuzione del credito ai soci**

Si ipotizzi che la società di persone Alfa (partecipata all'80% dal socio A e al 20% dal socio B) abbia effettuato un investimento in un bene strumentale materiale 4.0 del costo di 600.000 euro nel 2021, con entrata in funzione e interconnessione lo stesso anno.

Il credito d'imposta, ai sensi del comma 1056, articolo 1, L. 178/2020, è pari a  $600.000 \times 50\% = 300.000$  euro da compensare in 3 quote annuali di 100.000 euro cadauna a partire dal 2021, previa sottoscrizione della dichiarazione sostitutiva di atto notorio da parte del legale rappresentante o, in alternativa, di acquisizione della perizia asseverata o dell'attestato di conformità (obbligatori solo sopra i 300.000 euro di costo unitario):

- anno 2021 – quota di credito 100.000 euro;
- anno 2022 – quota di credito 100.000 euro;
- anno 2023 – quota di credito 100.000 euro.

Qualora nell'anno 2021 la società decida di compensare 80.000 euro e attribuire 20.000 euro di quota annuale ai singoli soci, i 20.000 euro dovranno essere attribuiti proporzionalmente alle quote di partecipazioni agli utili:

- quota 2021 attribuita al socio A  $20.000 \times 80\% = 16.000$  euro
- quota 2021 attribuita al socio B  $20.000 \times 20\% = 4.000$  euro

Ogni anno l'importo derivante dalla sommatoria delle quote di credito d'imposta utilizzabili da parte della società trasparente e dei soci non deve superare la quota massima di credito d'imposta fruibile, pari in tal caso a 100.000 euro:

$80.000$  (quota compensabile da Alfa) +  $16.000$  (quota compensabile dal socio A) +  $4.000$  (quota compensabile dal socio B) =  $100.000$  euro (quota annuale compensabile).

## L'indicazione del credito d'imposta attribuito ai soci in Redditi SP 2022 e Redditi PF 2022

Per quanto riguarda l'indicazione del credito d'imposta attribuito ai soci nel modello Redditi 2022 periodo d'imposta 2021 della società di persone e dei soci, l'Agenzia delle entrate ha pubblicato una faq nella sezione "Dichiarazioni-Redditi Persone Fisiche 2022" del proprio sito istituzionale, contenente chiarimenti sulla corretta modalità di esposizione del credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno.

Si ritiene che, in virtù delle analogie con l'ipotesi di trasferimento del credito investimenti in beni strumentali, la risposta possa ritenersi valida anche in tale caso, per quanto compatibile "La società di persone che attribuisce il credito d'imposta ai propri soci indica l'intero credito spettante nel quadro RU della propria dichiarazione Redditi SP, rigo RU5, colonna 3, ...omissis..., e indica poi l'ammontare complessivo del credito trasferito ai soci nel rigo RU10 della Sezione I del quadro RU del modello SP. L'importo esposto nel rigo RU10 va riportato anche nella sezione VI-B, indicando l'importo attribuito ai soci e l'anno d'insorgenza del credito trasferito. Il socio della società di persone deve indicare il credito nel rigo RU3, dandone poi evidenza nella sezione VI-A (righe RU501-RU505)".

Alla società di persone che trasferisce, in tutto o in parte, il credito è richiesta la compilazione del solo quadro RU, sezioni I, IV e VI-B.

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito		
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1			1		
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			,00	
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)			,00	
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui <sup>1</sup> ,00 <sup>2</sup> ,00 <sup>02</sup> ,00 <sup>C2</sup> ,00 <sup>02</sup> ,00 ) <sup>3</sup> ,00				
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24				,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e accanton)	IVA (Soldo)	Imposta sostitutiva
			1	2	3	6
			,00	,00	,00	,00
	RU8	Credito d'imposta riversato				,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				,00
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nella sezione VI-B)				,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso				,00
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)			Vedere istruzioni <sup>1</sup>	<sup>2</sup> ,00	

La sezione I del modello Redditi SP 2022 va così compilata:

- rigo RU1 colonna 1 - codice credito "L3, 2L o 3L" a seconda della tipologia di bene oggetto di investimento;
- rigo RU5 colonna 1 - credito maturato in relazione a investimenti effettuati nel 2021;
- rigo RU5 colonna 2 - credito "maturato" in relazione a investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2022, prenotati entro il 31 dicembre 2021;
- rigo RU5 colonna 3 - credito complessivamente "maturato" nel 2021, somma delle colonne 1 e 2;
- rigo RU6 - eventuale quota di credito utilizzata in compensazione nel 2021 dalla società di persone, in caso di trasferimento parziale del credito ai soci;
- rigo RU10 - ammontare complessivo di credito trasferito ai soci;
- rigo RU12 colonna 2 - eventuale quota di credito residuo in capo alla società da trasferire al modello Redditi 2023, pari alla differenza tra RU5 colonna 3 e la somma di RU6 e RU10.

RU130	Investimenti beni strumentali 2021 (effettuati nel periodo d'imposta)	Investimenti c. 1054				
		Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw	Investimenti c.1056	Investimenti c.1058
		1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00

  

RU140	Investimenti beni strumentali 2021 (effettuati dopo la chiusura del periodo d'imposta e fino al 31 dicembre 2022)	Investimenti c. 1054				
		Beni materiali	Beni immateriali	Strumenti tecnologici sw	Investimenti c.1056	Investimenti c.1058
		1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00

Inoltre, si rende sempre necessario compilare la Sezione IV del quadro RU, indicando l'ammontare complessivo degli investimenti agevolabili, distinti per tipologia:

- rigo RU130 - investimenti effettuati nel 2021;
- rigo RU140 - investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2022, oggetto di prenotazione entro il 31 dicembre 2021.

Sezione VI-B Crediti d'imposta trasferiti		Codice credito	Anno di riferimento	Codice fiscale soggetto cessionario	Importo ceduto
	1	3	4	5	
RU506					,00
RU507					,00
RU508					,00
RU509					,00
RU510					,00

La società di persone dovrà compilare anche la sezione VI-B come segue:

- righe RU506 - RU510 colonna 1 - codice credito come RU1 colonna 1;
- righe RU506 - RU510 colonna 3 - anno di insorgenza del credito trasferito;
- righe RU506 - RU510 colonna 5 - ammontare del credito trasferito dal dichiarante.

Le istruzioni al modello Redditi precisano che "per ciascun anno di maturazione del credito trasferito deve essere compilato un rigo della sezione VI-B ...omissis... La colonna 4 va compilata solo in caso di cessione del credito d'imposta ai sensi dell'articolo 1260, cod. civ."

Ciascun socio indicherà la quota di credito attribuitagli dalla società nel proprio modello Redditi PF 2022, compilando le sezioni I e VI-A.

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito		
Crediti d'imposta (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1			1		
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione				
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)				
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 B2 ,00 C2 ,00 D2 ,00) 3 ,00				
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24				
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute 1 ,00 2 ,00	IVA (Periodici e acconti) 3 ,00	IVA (Saldo) 4 ,00	IRPEF (Acconti) 5 ,00
	RU8	Credito d'imposta riversato				
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso				
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)		Vedere istruzioni 1 2 ,00		

In particolare, alla Sezione I:

- rigo RU1 colonna 1 - codice credito "L3, 2L o 3L";
- rigo RU3 - ammontare di credito d'imposta ricevuto.

SEZIONE VI		Codice credito	Anno di riferimento	Codice fiscale soggetto cedente	Importo ricevuto
	1	3	4	5	
Sezione VI-A Crediti d'imposta ricevuti	RU501				,00
	RU502				,00
	RU503				,00
	RU504				,00
	RU505				,00

In particolare, alla sezione VI-A:

- righe RU501 - RU505 colonna 1 - codice credito ricevuto;
- righe RU501 - RU505 colonna 3 - anno di insorgenza del credito trasferito;
- righe RU501 - RU505 colonna 4 - codice fiscale del soggetto cedente (nell'esempio la società di persone);
- righe RU501 - RU505 colonna 5 - l'ammontare del credito ricevuto.

## L'attribuzione del credito ai collaboratori dell'impresa familiare

Al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali sono applicabili le medesime considerazioni formulate dall'Agenzia delle entrate nella risposta a interpello n. 85/E/2020 in materia di credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno, di cui all'articolo 1, commi 98 - 108, L. 208/2015, in cui l'istante chiedeva conferme in merito alla fruibilità del credito d'imposta maturato dall'impresa familiare da parte del suo collaboratore.

L'Amministrazione finanziaria ha ritenuto che i principi menzionati per le società di persone nelle

risoluzioni n. 120/E/2002 e n. 286/E/2002, richiamati nella risoluzione n. 163/E/2003, possono trovare applicazione anche al caso dell'impresa familiare "considerato che la disciplina delle imprese familiari di cui al comma 4, articolo 5, Tuir si basa sul medesimo principio di trasparenza fiscale previsto per le società di persone, dovendosi quindi attribuire il credito d'imposta in esame al collaboratore familiare, in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili". Anche in tal caso la ripartizione del credito di imposta dovrà risultare sia dalla dichiarazione dei redditi del titolare dell'impresa familiare, sia dalla dichiarazione dei redditi del collaboratore familiare e quest'ultimo potrà utilizzare la quota di credito assegnatagli solo previa indicazione nella propria dichiarazione dei redditi.

## **L'indicazione del credito d'imposta attribuito ai collaboratori dell'impresa familiare in Redditi PF 2022**

Per quanto riguarda l'indicazione del credito d'imposta attribuito ai collaboratori dell'impresa familiare nel modello Redditi 2022 periodo d'imposta 2021, l'Agenzia delle entrate ha pubblicato una faq nella sezione "Dichiarazioni-Redditi Persone Fisiche 2022" del proprio sito istituzionale, contenente chiarimenti sulla corretta modalità di esposizione del credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno. Si ritiene che, in virtù delle analogie con l'ipotesi di trasferimento del credito investimenti in beni strumentali, la risposta possa ritenersi valida anche in tale caso, per quanto compatibile "Nel caso d'impresa familiare, il titolare dell'impresa indica nei rigi RU5 ...omissis... del modello Redditi PF 2022 l'importo del credito d'imposta maturato spettante all'impresa, al lordo della quota attribuita ai propri collaboratori (senza, quindi, esporre il dato di tale quota) e inserisce nei rigi da RU6 a RU12 gli importi relativi agli utilizzi e/o ai residui del predetto credito, con esclusivo riferimento alla sola quota di credito di propria spettanza, avendo altresì cura di barrare, a tal fine, la casella posta al rigo RU12, colonna 1. Il collaboratore dell'impresa familiare, invece, riporta la quota di credito d'imposta ricevuta nel quadro RU, rigo RU3, della propria dichiarazione, in modo analogo a quanto previsto per i soci della società di persone, indicando nella colonna 4 della sezione VI-A il codice fiscale del titolare dell'impresa familiare. La faq citata precisa, dunque, la necessità di barrare la casella 1 al rigo RU12 del modello Redditi dell'impresa familiare, in relazione alla quota di credito di propria spettanza trasferita al periodo d'imposta successivo.

## **L'attribuzione del credito ai soci di società cooperativa**

In relazione alle società cooperative che, avendone i requisiti, abbiano optato per il regime di trasparenza fiscale di cui all'articolo 115, Tuir e che, pertanto, siano assimilate, ai fini della tassazione, alle società di persone, valgono le medesime considerazioni sopra formulate nel caso delle società di persone. Al § 5.6.4 "Soci di società cooperative" della circolare n. 9/E/2021 l'Agenzia delle entrate ha richiamato la risposta a interpello n. 85/E/2020 in materia di credito d'imposta investimenti nel Mezzogiorno rammentando che "Nell'ipotesi di tassazione per trasparenza, l'attribuzione ai soci del credito maturato in capo alla società non configura un'ipotesi di cessione del credito d'imposta, ma ne costituisce una particolare forma di utilizzo". Resa inteso che le società cooperative che non abbiano optato per la trasparenza fiscale non potranno imputare ai soci, in qualità di soggetti passivi Ires ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera a), Tuir, il credito d'imposta maturato in capo alle società.

## **Il trasferimento del credito agli eredi del *de cuius***

Al § 5.6.2 "Eredi dell'imprenditore" della circolare n. 9/E/2021 l'Agenzia delle entrate ha enunciato il presupposto per il trasferimento della titolarità del credito d'imposta investimenti in beni strumentali agli eredi dell'imprenditore defunto.

In linea con il principio generale di trasferibilità del credito all'interno del medesimo compendio aziendale nel quale è maturato, la successione per decesso dell'imprenditore individuale comporta la continuazione della fruizione dell'agevolazione da parte degli eredi, a patto che essi proseguano la medesima attività d'impresa del *de cuius*.

Il criterio enunciato è ispirato a quanto chiarito nella risoluzione n. 140/E/2003 in materia di credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate, di cui all'articolo 8, L. 388/2000.

La risoluzione ha fornito chiarimenti in merito al trasferimento del sopra citato credito d'imposta agli eredi, oltre che in relazione alla rideterminazione del credito d'imposta in caso di decesso dell'imprenditore individuale.

Nella fattispecie illustrata l'istante chiedeva all'Amministrazione finanziaria se un bene acquistato dal de cuius potesse essere oggetto di agevolazione, considerato che l'impresa era cessata e il bene non era ancora stato riscattato. L'Agenzia delle entrate ha ritenuto che, nel caso contemplato, la cessazione dell'attività d'impresa e la conseguente acquisizione in leasing del bene, non ancora riscattato da parte di un erede, non costituisca causa di decadenza dell'agevolazione e di conseguente rideterminazione del credito d'imposta maturato in capo al de cuius.

In relazione alla continuazione della fruizione dell'agevolazione in capo agli eredi, l'Agenzia delle entrate ha attribuito rilievo decisivo alla continuazione dell'attività d'impresa *"Qualora i beni vengano mantenuti nell'ambito dell'originaria struttura produttiva del de cuius, la titolarità del diritto a fruire del contributo ...omissis..., si trasferirà, in forza della successione nell'attività d'impresa, in capo agli eredi subentrati nei rapporti riconducibili all'imprenditore defunto ...omissis... Viceversa, nell'ipotesi in cui gli eredi scelgano di liquidare l'azienda ricevuta in successione ...omissis... il credito d'imposta maturato e non utilizzato al momento del decesso non viene trasferito ai chiamati all'eredità, ma potrà, comunque, essere utilizzato per compensare eventuali debiti d'imposta risultanti dalla dichiarazione presentata dall'erede per il de cuius"*.

## **Il trasferimento del credito nell'ambito del consolidato fiscale**

L'attuale disciplina agevolativa del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali ex L. 178/2020 è priva di un espresso divieto che impedisca ogni forma di cessione o trasferimento, anche all'interno del consolidato fiscale, di cui all'articolo 117 e ss., Tuir.

L'Agenzia delle entrate ha pertanto confermato, nella risposta a interpello n. 508/E/2021, a sua volta richiamata nella risposta a interpello n. 720/E/2021, che, in assenza di un espresso divieto nella norma istitutiva tale da impedire ogni forma di cessione o trasferimento anche all'interno del consolidato fiscale, il credito d'imposta ex L. 178/2020 può essere liberamente trasferito nell'ambito del consolidato fiscale. Infatti, in linea generale, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b), D.M. del 1° marzo 2018, per effetto dell'opzione per la tassazione di gruppo *"ciascun soggetto può cedere, ai fini della compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovuta dalla consolidante, i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'articolo 17, D.Lgs. 241/1997, nel limite previsto dall'articolo 25 di tale decreto per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto ..."*. Al contrario ogni forma di trasferimento, anche all'interno del consolidato fiscale, resta preclusa per gli investimenti ricadenti sotto la disciplina previgente della L. 160/2019, ovvero, effettuati dal 1° gennaio 2020 al 15 novembre 2020, inclusi quelli effettuati entro il 30 giugno 2021 su prenotazione al 15 novembre 2020, in virtù dell'espresso divieto contenuto nel comma 191, articolo 1, L. 160/2019.

### **Riferimenti normativi**

articolo 1, commi 1051-1063, L. 178/2020

articolo 115, Tuir

articolo 173, comma 4, Tuir

risposta a interpello n. 72/E/2019

risposta a interpello n. 508/E/2021

risposta a interpello n. 720/E/2021

circolare n. 38/E/2002

risoluzione n. 143/E/2003

circolare n. 8/E/2019

circolare n. 9/E/2021

A man with a beard and a watch is looking at a laptop screen. Another person's hand is pointing at the screen. The background is blurred, showing a window with greenery outside.

# TeamSystem Enterprise

## Esperienza digitale per le Aziende

Un nuovo modello di sistema gestionale:  
veloce e dinamico, costruito intorno alle esigenze  
dell'impresa, incentrato sul valore dei dati  
e sull'accesso rapido ai programmi.

Per info: [www.teamsystem.com/enterprise](http://www.teamsystem.com/enterprise)

## TEAMSYSTEM BUSINESS REVIEW

Redazione:

 **Euroconference**  
Editoria

Editrice TeamSystem

Sede: Via Sandro Pertini, 88 - 61122 Pesaro

Direttore Responsabile: Sergio Pellegrino

S.E. o O.

Riproduzione vietata

