

**Consulenti del Lavoro**

▼ Consiglio Nazionale dell'Ordine

Viale del Caravaggio, 84 - 00147 Roma

Tel. 06 549361 - Fax 06 5408282

e-mail [consigionazionale@consulentidellavoro.it](mailto:consigionazionale@consulentidellavoro.it)pec: [consigionazionale@consulnetidellavoropec.it](mailto:consigionazionale@consulnetidellavoropec.it)

C.F.: 80148330584



Roma, 28 aprile 2023  
COMUNICATI E NOTIZIE

**VIA EMAIL**

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

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

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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

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

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



## 2. Certificazioni uniche 2023 e conguaglio fiscale

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

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

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

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

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

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

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



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

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

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

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

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

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



- il contribuente, avendo già aderito alla definizione agevolata prevista dall'art. 5 del decreto-legge n. 41/2021, che prevedeva il versamento delle sole imposte e/o contributi, senza applicazione di sanzioni e somme aggiuntive, possa continuare a considerare tale importo al netto delle sanzioni quale debito residuo da pagare.

L'AdE confermando le ipotesi del CNO sopra riportate afferma che l'art. 1, comma 159, della legge n. 197/2022 (legge di bilancio 2023) ha modificato l'art. 3-bis del d.lgs. n. 462/1997, recante la disciplina della rateazione delle somme dovute a seguito dei controlli automatizzati e formali delle dichiarazioni (artt. 36-bis e 36-ter del d.P.R. n. 600/1973 e 54-bis del d.P.R. n. 633/1972). La modifica riguarda l'estensione, da 8 a 20 rate trimestrali, della dilazione massima applicabile ai pagamenti delle somme dovute di importo non superiore a euro 5.000.

Con la circolare n. 1/E del 13 gennaio 2023 è stato chiarito che la disposizione in argomento si applica, oltre che alle rateazioni non ancora iniziate alla data di entrata in vigore della legge di bilancio (1° gennaio 2023), anche a tutte le rateazioni iniziate precedentemente a tale data e ancora regolarmente "in corso", a prescindere dal periodo d'imposta di riferimento.

Di conseguenza, anche il contribuente che abbia aderito alla definizione agevolata prevista dall'art. 5 del decreto-legge n. 41/2021 e stia regolarmente pagando le somme dovute sulla base di un piano di 8 rate trimestrali, può estendere la durata del piano fino a un massimo di 20 rate trimestrali, senza perdere i benefici della definizione agevolata (esclusione del pagamento di sanzioni e somme aggiuntive).

Al riguardo, inoltre l'Agenzia delle entrate segnala che sul proprio sito internet è disponibile un nuovo servizio che agevola i contribuenti nella rimodulazione dei piani di rateazione in corso, consentendo di modificare il numero di rate inizialmente impostato. Il percorso da seguire per accedere al nuovo servizio è il seguente: Home ([www.agenziaentrate.gov.it](http://www.agenziaentrate.gov.it)) → Cittadini → Pagamenti e rimborsi → Calcolo dei pagamenti → Comunicazioni in seguito a controllo automatico e formale - calcolo delle rate → Accedi al servizio

B) Per quanto attiene gli argomenti discussi nell'incontro con l'INPS si elencano di seguito i chiarimenti emersi durante il confronto:

**1. Imposta di bollo sulle parcelle dei contribuenti in regime forfetario di cui all'art. 1, commi da 54 a 89 della Legge n. 190/2014. Risvolti previdenziali.**

Non essendo stata pubblicata dall'INPS alcuna indicazione di prassi in merito ai risvolti previdenziali della questione trattata dall'Agenzia delle entrate con la risposta n. 428/2022, circa il trattamento del bollo addebitato al cliente sulla parcella dei lavoratori autonomi in regime forfetario, il CNO ha sottoposto la questione alla attenzione dell'Istituto.



L'INPS, richiamando la citata risposta dell'Agenzia delle entrate n. 428/2022, penultimo capoverso che recita "... si ritiene che l'importo del bollo addebitato in fattura al cliente assuma la natura di ricavo o compenso e concorra alla determinazione forfettaria del reddito soggetto ad imposta sostitutiva, secondo quanto disposto dall'articolo 4 della legge n.190 del 2014" chiarisce che lo stesso, per esplicito riferimento al comma 29, dell'art. 2, della legge 335/95 per la Gestione separata e per l'art. 3 bis della legge n. 438/1992 per le gestioni artigiani e commercianti, diventi base imponibile previdenziale.

## **2. Base imponibile previdenziale per i lavoratori autonomi impatriati (di cui all'art. 16, D.Lgs. n. 147/2015)**

Il CNO ha sottoposto all'Istituto il caso dei lavoratori iscritti alla gestione dei lavoratori autonomi e alla gestione separata Inps beneficiari della riduzione fiscale per impatriati, con riferimento all'impatto previdenziale del regime di favore in oggetto. Se il beneficio fiscale per gli impatriati, nell'attuale versione disciplinata dall'art. 16 del D.Lgs. 147/2015, riguarda sul piano fiscale sia i lavoratori dipendenti, sia i lavoratori autonomi, ma anche i titolari di redditi d'impresa che abbiano trasferito la residenza in Italia, dopo un periodo all'estero non inferiore a due anni, sul piano contributivo sembrerebbero rilevarsi delle differenze applicative non banali fra dipendenti e autonomi e sulle rispettive pensioni future.

Infatti, nel caso dei lavoratori dipendenti, i datori di lavoro fin dalla prima versione del decreto internazionalizzazione hanno interpretato la riduzione del reddito complessivo sul piano esclusivamente fiscale, derogando al principio dell'armonizzazione delle basi imponibili di cui al D.Lgs. 314/1997.

Nel caso dei lavoratori autonomi iscritti a gestione separata, così come dei titolari di reddito d'impresa iscritti alla gestione dei lavoratori autonomi, come è noto, la denuncia contributiva è curata dagli stessi assicurati in sede di dichiarazione reddituale, con particolare riferimento al quadro RR del modello Redditi PF (articolo 10 del d.lgs. 241/1997).

Secondo l'interpretazione fornita dall'Istituto in merito alla Gestione separata il comma 29, dell'art. 2 della legge n. 335/95, dispone che il contributo è "... applicato sul reddito delle attività determinato con gli stessi criteri stabiliti ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, quale risulta dalla relativa dichiarazione annuale dei redditi e dagli accertamenti definitivi".

La norma che ha previsto il regime speciale per i lavoratori impatriati, secondo l'Istituto, non ha avuto necessità di ulteriori precisazioni in quanto le disposizioni istitutive relative alle modalità di determinazione della base imponibile previdenziale non sono state oggetto di modifiche nel corso degli anni: "è base imponibile previdenziale il reddito



determinato ai fini dell'Imposta sul reddito delle persone fisiche" (cioè quel reddito che il contribuente riporta nel quadro RN per il calcolo delle imposte dovute).

Integrando la norma con quanto disposto nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi quadro RE e quadro RR sez. II è ancora più evidente l'esatta coerenza tra imponibile fiscale e imponibile previdenziale. Infatti, le istruzioni del quadro RE così dispongono:

*REDDITO (O PERDITA) DELLE ATTIVITÀ PROFESSIONALI ED ARTISTICHE*

*Nel rigo RE23, va indicata la somma tra:*

- *l'importo di rigo RE21, colonna 3, al netto di quello eventualmente indicato nella colonna 1 del medesimo rigo;*
- *il 10 per cento dell'importo di rigo RE21, colonna 1.*
- *l'importo di rigo RE2, colonna 1.*

*Inoltre, se l'importo del rigo RE21, colonna 3, è positivo, qualora la casella "Impatriati" sia stata compilata, nel calcolo dell'importo da indicare nel rigo RE23 deve essere considerato l'intero importo del rigo RE21 colonna 2, sommato al 50 per cento della differenza tra l'importo di rigo RE21, colonna 3 e l'importo di rigo RE21, colonna 2, qualora nella casella "Impatriati" sia indicato il codice 1, 5 o 6, ovvero sommato al 30 per cento della predetta differenza, qualora nella casella "Impatriati" sia indicato il codice 2, ovvero sommato al 10 per cento della stessa differenza, qualora nella casella sia indicato il codice 4 o 7. In caso di risultato negativo l'importo deve essere preceduto dal segno "-".*

*Reddito (o perdita) delle attività professionali ed artistiche*

*Nel rigo RE24 deve essere indicata l'eventuale eccedenza di perdite derivanti dall'esercizio di arti e professioni degli esercizi precedenti, formatesi nei periodi 2006 e 2007, riportabili senza limiti di tempo, che non sono state utilizzate per compensare altri redditi di lavoro autonomo dell'anno, fino a concorrenza dell'importo indicato nel rigo RE23, se positivo.*

*Nel rigo RE25 indicare la differenza tra gli importi indicati nei rigi RE23 e RE24.*

Le istruzioni del quadro RR sez. II:

*Nel rigo RR5 devono essere riportati i seguenti dati:*

- *a colonna 1, il codice che contraddistingue il reddito percepito come:*

*I-devono essere riportati tutti i redditi da lavoro autonomo determinati nel quadro RE – RH e/o LM sezione I*

*Quindi nel caso di reddito positivo quanto esposto nel rigo RE25.*



---

L'accredito contributivo sarà proporzionato alla contribuzione effettivamente versata.

Analogamente, per quanto riguarda le **gestioni speciali artigiani e commercianti**, poiché l'agevolazione prevista dalla norma consiste nel considerare il reddito d'impresa in misura inferiore a seconda della casistica in cui versa il contribuente, e lo stesso viene riportato nel quadro RR della dichiarazione fiscale, tale valore dovrà essere considerato quale base imponibile ai sensi di quanto previsto dall'art. 3-bis della legge n. 438/1992.

Nel ringraziare per la collaborazione, si segnala l'opportunità della trasmissione, dei contenuti del seguente report, a tutti iscritti ad opera dei Consigli Provinciali.

Cordiali saluti

IL DIRETTORE GENERALE

*f.to* Francesca Maione