



INDICE

Il "reverse charge" nelle prestazioni di servizi transnazionali

Il "reverse charge" nelle prestazioni di servizi transnazionali	1
Il recepimento della direttiva Servizi	1
La regola generale sull'inversione contabile per operazioni con soggetti non residenti	2
Le regole in presenza di stabile organizzazione	3
Le modalità operative	3
I profili sanzionatori	5

L'A agevolazione "Tremonti ter" i chiarimenti di Telefisco

L'A agevolazione "Tremonti ter" i chiarimenti di Telefisco	6
I beni agevolabili	6
I beni "promiscui"	8
La rilevanza dei beni ai fini degli studi di settore	8

Tirocinio formativo e di orientamento

Tirocinio formativo e di orientamento	11
Definizione e fonti normative	11
Obiettivi	11
Soggetti promotori	11
Limiti numerici	12
Soggetti beneficiari	12

Obblighi delle parti	12
Assicurazione obbligatorie	13
Comunicazione di assunzione	14
Svolgimento del rapporto	14
Retribuzione e regime fiscale applicato	15
Libro unico del lavoro	15
UniEmens	15
Modello Cud	15
Eventuale fine anticipata dello stage	16

Fringe benefit: imponibilità fiscale e contributiva

Fringe benefit: imponibilità fiscale e contributiva	19
Aspetti contributivi e fiscali	19
Veicoli concessi in uso al lavoratore	20
Prestiti	21
Polizze assicurative	23
Altri fringe benefit	24
Approfondimenti	25

CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO

26

IL "REVERSE CHARGE" NELLE PRESTAZIONI DI SERVIZI TRANSNAZIONALI

Tratto da "Pratica Fiscale" n.4 del 18 gennaio 2010

A cura di Livia Salvini

Professore ordinario di diritto tributario, Università G. Carli - Luiss di Roma - Avvocato in Roma

La direttiva 2008/8/CE ha introdotto, per le prestazioni di servizi da assoggettare ad IVA nello Stato del committente, un meccanismo di inversione contabile ("reverse charge"), in base al quale il prestatore effettua in detto Stato un'operazione non soggetta ad IVA (con diritto di detrazione e obbligo di fatturazione) e il committente soggetto passivo stabilito nello Stato è debitore dell'imposta. Sotto il profilo della responsabilità del prestatore e del committente, il nuovo sistema sembra porre oneri probatori sull'applicabilità del regime del "reverse charge" soprattutto a carico del primo, coerentemente con il fatto che il prestatore pone in essere operazioni che tecnicamente sono qualificate come non soggette, ma che in effetti integrano il fatto generatore del tributo.

La direttiva 2008/8/CE del 12 febbraio 2008 (cd. direttiva Servizi) ha radicalmente mutato il regime IVA delle prestazioni di servizi transnazionali, adottando - come è noto - il criterio generale di applicazione dell'imposta nel luogo del committente, se soggetto passivo IVA, in luogo dell'opposto criterio generale del luogo del prestatore. Quest'ultimo criterio resta in vigore solo per le prestazioni effettuate nei confronti di committenti non soggetti passivi, intendendosi per tali i soggetti non identificati ai fini IVA.

Per l'attuazione di tale criterio, che comporta nella sostanza la tassazione ordinaria del servizio nello Stato di destinazione, il legislatore comunitario ha scelto un metodo diverso da quello adottato per le cessioni di beni transnazionali. Ed infatti, in quest'ultimo caso il criterio di tassazione nel Paese di destinazione è stato realizzato attraverso la non imponibilità delle cessioni e l'assoggettamento ad imposta dell'operazione effettuata dal cessionario (acquisto intracomunitario o importazione). In capo al cessionario si viene quindi a verificare un vero e proprio fatto generatore del tributo; nel caso delle operazioni intracomunitarie si verificano così due fatti generatori, uno in capo al cedente (operazione non imponibile) e uno in

capo all'acquirente soggetto passivo (di norma, operazione imponibile). Invece, per le prestazioni di servizi da assoggettare ad imposta nello Stato del committente si applica ora, ai sensi dell'art. 196 della direttiva 2006/112/CE del 28 novembre 2006 (di rifusione della direttiva 77/388/CEE del 17 maggio 1977, cd. VI direttiva) come sostituito dalla direttiva 2008/8/CE, un meccanismo di inversione contabile (*reverse charge*), in base al quale il prestatore effettua in detto Stato un'operazione non soggetta ad IVA (con diritto di detrazione e obbligo di fatturazione) e il committente soggetto passivo stabilito nello Stato è debitore dell'imposta. Nella sostanza, viene generalizzato e soprattutto, come si dirà, viene reso obbligatorio e soggetto a monitoraggio il meccanismo di inversione contabile che prima vigeva facoltativamente per il caso in cui, in deroga alle regole ordinarie, le prestazioni di servizi erano soggette ad imposta nello Stato del committente.

Come si vedrà meglio, sotto il profilo della responsabilità del prestatore e del committente, il nuovo sistema sembra porre oneri probatori sull'applicabilità del regime del *reverse charge* soprattutto a carico del primo, coerentemente con il fatto che, come si è visto, il prestatore pone in essere operazioni che tecnicamente sono qualificate come non soggette, ma che in effetti integrano il fatto generatore del tributo. È invece addossato al committente, essenzialmente, l'onere di carattere sostanziale di determinare l'imposta dovuta: come afferma la direttiva 2008/8/CE nel settimo *considerando*, il soggetto passivo che usufruisce di servizi prestati da una persona non stabilita nello stesso Stato membro "dovrebbe esso stesso valutare il corretto importo dell'IVA dovuta sul servizio acquistato".

Il recepimento della direttiva Servizi

Le disposizioni della direttiva 2008/8/CE, benché entrate in vigore per la maggior parte il 1° gennaio 2010, sono state recepite da parte del legislatore nazionale solo con il D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18, la cui pubblicazione è stata preceduta dalla divulgazione di bozze, non tutte conformi al testo poi emanato. Tale decreto ha

recepito, oltre alla direttiva in esame, anche altre due direttive, in materia di rimborsi a non residenti (2008/9/CE del 12 febbraio 2008) e in materia antifrode (2008/117/CE del 16 dicembre 2008). In questa situazione di vuoto legislativo interno, che è perdurata per oltre un mese, si applicano comunque, naturalmente, le norme comunitarie, se ed in quanto *self executing*. Di ciò ha dato atto l’Agenzia delle entrate con la circolare 31 dicembre 2009, n. 58/E (1).

Per quanto riguarda i profili più prettamente operativi, la mancata pubblicazione del decreto in questione ha finora evidentemente precluso l’emanazione dei provvedimenti amministrativi concernenti gli adempimenti e la modulistica. In questa situazione, il disorientamento dei contribuenti è stato perlomeno mitigato dalla circolare 17 febbraio 2010, n. 5/E (1), con cui l’Agenzia delle entrate ha richiamato, con riferimento alle sanzioni per l’inesatta o incompleta compilazione degli elenchi Intrastat, l’esimente dell’obiettivo incertezza, ai sensi dello Statuto del contribuente.

Il D.Lgs. n. 18/2010 contiene poi le disposizioni di recepimento di alcune norme comunitarie, tanto introdotte o modificate dalle direttive del 2008, quanto già presenti nella direttiva 2006/112/CE, che non sono *self executing*, in quanto gli Stati membri hanno la facoltà e non l’obbligo di adottarle. Si deve al riguardo ritenere che tali ultime disposizioni non siano applicabili fino alla data in cui il decreto è entrato in vigore (20 febbraio 2010), benché il suo art. 5 preveda per quasi tutte le disposizioni - e comunque per quelle che qui interessano - la decorrenza dal 1° gennaio 2010. Tale decorrenza retroattiva tuttavia contrasterebbe, ancora prima che con lo Statuto del contribuente, con la stessa natura dell’IVA, quale imposta che si applica alle singole operazioni, con il regime e con gli adempimenti previsti dalla legge nel momento in cui esse si considerano effettuate.

Non vi è dubbio, tuttavia, che il sovrapporsi, nel decreto, di previsioni aventi (implicitamente) diversa decorrenza non possa non acuire il disorientamento degli operatori, che per 40 giorni sono stati privi di riferimenti nella normativa interna vigente ed impossibilitati anche a fare affidamento nelle disposizioni contenute nella bozza di decreto che è stata divulgata dalla stampa. In tale situazione non sembra dubbio che la non irrogabilità delle sanzioni debba estendersi dalla compilazione della modulistica agli aspetti sostanziali dell’applicazione del tributo.

La regola generale sull’inversione contabile per operazioni con soggetti non residenti

La regola generale sull’inversione contabile nei rapporti con non residenti, contenuta nell’art. 17, secondo comma, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, come riformulato dal decreto in esame, ha subito rilevanti modifiche rispetto alla formulazione vigente, in parte da ricondurre a previsioni cogenti della direttiva Servizi, ed in parte a scelte del legislatore italiano nell’ambito di facoltà concesse dalla direttiva 2006/112/CE.

Il nuovo secondo comma prevede in particolare che “gli obblighi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate nel territorio dello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato ... sono adempiuti dai cessionari o committenti”. Naturalmente, per stabilire quali cessioni di beni e prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato si deve fare riferimento alle regole (che non rientrano nell’oggetto del presente intervento) in materia di territorialità, sia per le cessioni di beni che, come riscritte dalla direttiva, per le prestazioni di servizi. Per queste ultime bisogna stabilire - e naturalmente ciò influisce sull’applicabilità o meno del regime dell’inversione contabile e sulla relativa decorrenza temporale - se si tratta di regole *self executing*, immediatamente applicabili, ovvero di regole che il legislatore italiano ha deciso di adottare in base a facoltà concesse dalle disposizioni comunitarie (ad es. quelle che prevedono il criterio dell’utilizzo per le telecomunicazioni e le teleradiodiffusione), come sopra chiarito.

Per quanto attiene più specificamente al *reverse charge*, si deve notare che il nuovo secondo comma differisce da quello previgente in modo assai significativo.

Ed infatti, prima delle attuali modifiche l’art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 prevedeva, con riferimento alle operazioni (cessioni di beni e prestazioni di servizi) effettuate nello Stato da soggetti non residenti nei confronti di soggetti passivi residenti, l’inversione contabile cd. facoltativa: il *reverse charge* si applicava infatti solo se il non residente non si era identificato direttamente, ovvero non aveva un rappresentante fiscale in Italia (art. 17, secondo e terzo comma). Ora, invece, l’inversione contabile diventa obbligatoria e non dipende più da una scelta del non residente.

Il nuovo art. 17, secondo comma, è però frutto del recepimento di due diverse disposizioni comunitarie, una obbligatoria e l'altra opzionale. La disposizione *self executing* è il nuovo art. 196 direttiva 2006/112/CE, come sostituito dalla direttiva Servizi, che prevede appunto l'inversione contabile per le prestazioni di servizi (che si considerano effettuate nel territorio dello Stato) rese a soggetti passivi. Per questa parte, quindi, le modifiche all'art. 17 debbono ritenersi immediatamente operanti, e dunque vigenti - come la direttiva dispone - dal 1° gennaio 2010. Questa osservazione sull'efficacia naturalmente riguarda la norma sull'inversione contabile in sé considerata; come si è accennato, peraltro, non tutte le disposizioni comunitarie sulla territorialità delle prestazioni di servizi recepite con il decreto sono di immediata applicazione. L'efficacia delle disposizioni sulla territorialità, nel caso in cui sia subordinata alla pubblicazione del decreto perché oggetto di una scelta opzionale accordata dalla direttiva, naturalmente “trascina” con sé anche l'efficacia delle norme sulla inversione contabile.

Per le cessioni di beni, invece, l'Italia ha ora deciso di avvalersi della facoltà che già era concessa dall'art. 194 direttiva 2006/112/CE, che prevede la possibilità di disporre anche per le cessioni di beni effettuate nello Stato da non residenti (e dunque non soggette, ovviamente, al regime dell'IVA intracomunitaria per carenza dei relativi requisiti) l'inversione contabile obbligatoria. Il *reverse charge* obbligatorio per le cessioni di beni è dunque entrato in vigore il 20 febbraio 2010, giorno successivo a quello di pubblicazione in *G.U.* del D.Lgs. n. 18/2010, e non il 1° gennaio 2010.

Le regole in presenza di stabile organizzazione

La regola generale sopra commentata - e quindi il *reverse charge* - non si applica quando il soggetto non residente che effettua un'operazione (cessione di beni o prestazione di servizi) territorialmente rilevante in Italia ha nel territorio dello Stato una stabile organizzazione. Riprendendo anche le modifiche recentemente apportate all'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 dal D.L. 25 settembre 2009, n. 135¹, il nuovo art. 17 (che per questa parte sembra riflettere norme di immediata applicazione) prevede, nel terzo comma, che qualora l'operazione sia effettuata da un soggetto non residente e senza stabile organizzazione gli obblighi in materia di IVA debbono essere da questi adempiuti, tramite rappresentante fiscale o identificazione diretta. Il nuovo quarto comma prevede poi che né la regola generale sul *reverse charge*, né la regola appena indicata di cui al terzo comma si applicano quando le operazioni siano effettuate

“per il tramite di stabili organizzazioni nel territorio dello Stato”².

Le due regole ora indicate non appaiono invero perfettamente complementari, e dunque non è chiarissimo cosa accada quando un soggetto non residente ha una stabile organizzazione nel territorio dello Stato, e quindi non si applica il terzo comma, ma l'operazione non è effettuata o ricevuta per il tramite della stabile, per cui non si applica neanche il quarto comma. Si deve ritenere, sulla base dell'art. 44 della direttiva Servizi, cui è conforme il nuovo art. 17, quarto comma, del D.P.R. n. 633/1972, che una prestazione, qualora sia resa da un soggetto passivo italiano alla casa madre, si considera effettuata nello Stato in cui quest'ultima ha sede in base alla regola dello Stato del committente. Qualora invece l'operazione sia effettuata in Italia dalla casa madre, nei confronti di un soggetto passivo, si applica l'inversione contabile.

Non sembrano tuttavia compatibili con questa interpretazione le istruzioni emanate il 28 dicembre 2009 per l'identificazione diretta ai fini IVA, per le quali in presenza di stabile organizzazione in Italia anche le operazioni effettuate o ricevute dalla casa madre devono necessariamente confluire nella posizione IVA della stabile.

Le modalità operative

Come si è accennato, una particolarità del nuovo regime dell'inversione contabile sta nel fatto che il prestatore non residente, il quale effettua un'operazione non soggetta con diritto di detrazione, deve comunque emettere una fattura, con indicazione della causale di non assoggettamento ad IVA.

Il committente in *reverse charge*, da parte sua, emetterà una vera e propria autofattura, non integrando la fattura emessa dal prestatore, come accade invece per gli acquisti intracomunitari di beni.

Ma il più incisivo cambiamento rispetto alla situazione attuale sta nel fatto che il prestatore di servizi a soggetti non residenti, pur conservando il diritto alla detrazione dell'imposta, non effettua più, *in parte qua*, operazioni attive; come si è visto, le operazioni da questi effettuate sono ora qualificate come non soggette. Non essendo quindi prevista in suo favore la facoltà di acquistare nei limiti del *plafond* senza applicazione dell'IVA - come accade invece per chi effettua cessioni di beni all'esportazione o intracomunitarie non imponibili -, il prestatore rimarrà inciso dall'anticipazione finanziaria dell'imposta. Questa situazione appare gravosa soprattutto per i contribuenti italiani che, effettuando servizi

¹ Convertito, con modificazioni, dalla legge 20 novembre 2009, n. 166.

² Cfr. circolare dell'Agenzia delle entrate n. 58/E del 2009, cit.

“generici”, prima ponevano in essere operazioni imponibili in Italia.

Ne risultano inoltre penalizzati i soggetti non residenti e senza stabile organizzazione che acquistano beni e servizi in Italia e li rivendono sempre nel territorio dello Stato (triangolazioni Italia-Italia), perché con il nuovo sistema saranno gravati da un’IVA sugli acquisti che dovranno richiedere in rimborso, non potendola compensare con l’IVA sulle vendite, per le quali, in base al nuovo art. 17, secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972, si applicherà sempre del reverse charge.

Ponendosi dal punto di vista del prestatore del servizio italiano, è decisivo sapere - per stabilire se l’operazione andrà o meno assoggettata ad IVA in Italia - se il committente sia o meno soggetto passivo nel suo Paese di residenza. Si noti, al riguardo, che le nuove regole di territorialità si applicano indipendentemente dal fatto che il committente non residente sia comunitario o extracomunitario.

Il prestatore dovrà dunque acquisire - per essere certo di non dover applicare l’IVA italiana - idonea prova della qualifica di soggetto passivo della controparte, se comunitaria, attraverso la comunicazione e la verifica attraverso il sistema VIES³ del suo numero identificativo IVA. Le nuove regole di territorialità prevedono comunque che sia sufficiente, per l’applicazione dell’inversione contabile, che il committente sia identificato ai fini IVA, anche se - essendo per esempio un ente commerciale - l’acquisto non inerisce alla attività soggetta all’imposta; ciò può perlomeno semplificare gli accertamenti spettanti alla controparte.

Se il committente è invece un soggetto extracomunitario, si ritiene che dovrà essere da questi trasmessa, e naturalmente conservata dal prestatore, una idonea certificazione della propria soggettività passiva rilasciata dall’Autorità fiscale del suo Paese per evitare l’applicazione dell’IVA italiana.

Si occupa di tali questioni la bozza di Regolamento COM (2009)672 per l’attuazione della direttiva 2006/112/CE, che pone a carico del prestatore la responsabilità di verificare le informazioni fornite dal committente. Si tratta di un testo normativo non ancora emanato: tuttavia esso può costituire già attualmente un utile punto di riferimento, perché vertendo - per la parte che qui interessa - sul tema della prova, appare suscettibile di costituire una base per l’interpretazione e l’applicazione dei relativi principi generali oggi vigenti, in mancanza di regole specifiche.

Si può qui solo accennare al fatto che l’art. 21 della bozza di Regolamento si occupa della determinazione dello *status* di soggetto passivo del destinatario, quando tale *status* determina il luogo di applicazione dell’IVA alle prestazioni di

servizi, ponendo l’onere di accertarlo in capo al prestatore. L’art. 21 prevede in proposito che il prestatore abbia agito in buona fede nell’effettuare tale accertamento con riferimento ad un committente comunitario se ha acquisito il numero di identificazione IVA del cliente, se ha ottenuto una conferma di validità di tale numero e se “ha effettuato una verifica di ampiezza ragionevole dell’esattezza delle informazioni fornite dal destinatario applicando le procedure di sicurezza esistenti”.

Ancora più articolati sono gli oneri posti dall’art. 21 a carico del prestatore quando il committente non sia comunitario, vertendo - anche alternativamente - sull’attestazione delle competenti autorità fiscali del Paese di residenza del committente sullo *status* di soggetto passivo, ovvero su “prove provenienti dal sito internet del destinatario attestanti che questi svolga un’attività economica”.

Ulteriori oneri vengono poi posti a carico del prestatore per individuare il luogo di stabilimento del committente, qualora la prestazione di servizi sia ivi imponibile, con onere di verificare l’esattezza delle informazioni fornite dal committente (art. 26 della bozza di Regolamento).

Ed ancora, qualora i servizi siano prestati ad una stabile organizzazione, il prestatore deve accertare (art. 28 della bozza di Regolamento) se i servizi sono effettivamente prestati ad una stabile, mentre, se il committente dispone di più stabili organizzazioni in più Stati, spetta a quest’ultimo stabilire a quale di esse i servizi sono destinati, “a meno che non esistano prove di abuso di diritto”.

Rimandando alla lettura della bozza di Regolamento per ulteriori dettagli, non si può non rilevare conclusivamente come il prestatore che pone in essere operazioni non soggette ad IVA sia gravato da oneri probatori assai incisivi, passibili di dare luogo a contestazioni da parte dell’Amministrazione finanziaria su temi come quelli dell’effettivo *status* di soggetto passivo del committente, specie se non comunitario, che ricordano - ed il paragone non è confortante per i contribuenti - quelli assai controversi previsti in materia di imposte sui redditi per le CFC e per le operazioni con soggetti residenti in Paesi *black list*.

Queste considerazioni richiamano un tema ulteriore, quello del regime sanzionatorio in caso di non corretta applicazione da parte del prestatore italiano di questa nuova forma di inversione contabile.

³ VAT Information Exchange System.

I profili sanzionatori

Il D.Lgs. n. 18/2010, avendo ad oggetto esclusivamente il recepimento della normativa comunitaria, non si occupa dei profili sanzionatori. Tali profili dovranno tuttavia - si ritiene - essere quanto prima affrontati dal legislatore, poiché l'art. 6 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, nel disciplinare le violazioni in materia di documentazione, registrazione e individuazione delle operazioni ai fini IVA, detta una disciplina sanzionatoria del *reverse charge* che appare modellata sull'inversione contabile “interna”, anche se - stante il riferimento all'art. 17 del D.P.R. n. 633/1972 contenuto nell'art. 6, comma 9-*bis* - essa risulta applicabile anche al nostro caso.

In particolare, l'art. 6, comma 9-*bis*, prevede l'irrogazione di una sanzione dal 100 al 200% dell'imposta nel caso di mancato assolvimento dell'IVA con il regime dell'inversione contabile, ma con una significativa mitigazione al 3% dell'imposta laddove l'imposta sia stata assolta. In ogni caso, dovrebbe evitarsi di reiterare anche in questa nuova ipotesi il trattamento sanzionatorio, ingiustificatamente penalizzante e contrario al principio comunitario di proporzionalità tra illecito e sanzione, attualmente vigente - perlomeno secondo l'interpretazione dell'Amministrazione finanziaria - per le violazioni in materia di acquisti intracomunitari, assoggettate al pagamento della sanzione piena per omessa fatturazione; e ciò anche se da esse non consegue alcuna evasione di imposta, stante il diritto del soggetto passivo, sancito dalla giurisprudenza comunitaria (sentenza “*Ecotrade*”), Corte di giustizia UE, 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, alla detrazione dell'imposta anche in caso di accertamento di omessa auto fatturazione.

ancorché irregolarmente, dalla controparte. Nella logica di questa norma si tratta, evidentemente, di un'IVA irregolarmente assolta in Italia. Si tratterà allora di stabilire se una analoga, giusta mitigazione per chi erroneamente non ha assolto l'IVA in *reverse charge* sarà applicabile anche laddove l'IVA sia stata irregolarmente assolta nello Stato della controparte non residente.

Per prevedere ciò, tuttavia, servirà una integrazione del dettato normativo, in mancanza della quale nessuna mitigazione risulta attualmente applicabile. Non dovrebbe tuttavia costituire un ostacolo a questa soluzione normativa il fatto che nel nostro caso l'IVA sarebbe stata assolta all'estero (perlomeno ove la controparte sia comunitaria), poiché la logica della nuova disciplina comunitaria dei servizi transnazionali è - naturalmente - comunque quella della neutralità dell'applicazione dell'imposta.

L'AGEVOLAZIONE “TREMONTI TER” I CHIARIMENTI DI TELEFISCO

Tratto da Pratica Fiscale n.4 del 18 gennaio 2010

A cura di Gianfranco Ferranti

Responsabile Dipartimento scienze tributarie Scuola superiore dell'Economia e delle Finanze

Una delle problematiche più rilevanti sorte in riferimento alla disciplina dell'agevolazione “Tremonti ter” è quella riguardante i criteri di individuazione dei macchinari e delle apparecchiature agevolabili. L' Agenzia delle entrate ha recentemente fornito ulteriori chiarimenti nel corso di “Telefisco 2010” con particolare riguardo ai beni agevolati inseriti in beni complessi non rientrati nella divisione 28 della tabella ATECO

Nel corso di Telefisco 2010, l'Agenzia delle entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alla detassazione “Tremonti-ter”¹. Tali chiarimenti hanno riguardato l'individuazione dei macchinari e delle apparecchiature agevolabili inseriti in beni complessi non rientranti nella divisione 28 della tabella ATECO.

E' stato, in particolare, affermato che gli investimenti sono agevolati anche se costituiscono una semplice dotazione di un impianto complesso non ammesso al beneficio. In tal caso i beni che fruiscono della detassazione devono essere “oggettivamente individuabili” e il loro costo, se non risulta distintamente indicato nella fattura d'acquisto del bene complesso, può essere determinato anche sulla base di una dichiarazione rilasciata dal cedente del bene che indichi i macchinari e le apparecchiature agevolabili e il detto costo. Per comprendere la portata di tali chiarimenti giova, pertanto, operare una ricostruzione sistematica dei criteri di individuazione dei beni agevolabili ai fini della “Tremonti-ter”.

I beni agevolabili

I beni oggetto degli investimenti agevolati sono i macchinari e le apparecchiature compresi nella divisione 28 della tabella ATECO, di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 novembre 2007. L'ambito oggettivo di applicazione del beneficio risulta, quindi, ridimensionato rispetto a quello della “Tremonti-bis”².

I termini legislativi di “macchinari” e “apparecchiature” sono tratti proprio dalle dizioni contenute nella detta divisione 28. Invece lo schema civilistico dello stato patrimoniale menziona gli impianti e i macchinari.

Le tabelle ATECO sono elaborate dall'ISTAT al fine di individuare un'unica classificazione di riferimento a livello mondiale definita in ambito ONU e contengono un elenco delle attività economiche, a ciascuna delle quali è attribuito un codice a sei cifre.

Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 novembre 2007 ha adottato, con decorrenza dal 1° gennaio 2008, le dette tabelle ai fini fiscali. I relativi codici devono essere utilizzati dal contribuente in ogni rapporto con l'Agenzia delle entrate e, in particolare, per individuare il codice di attività da utilizzare, ad esempio, ai fini degli studi di settore.

L'Agenzia delle entrate ha precisato, nel par. 2.3. della circolare 27 ottobre 2009, n. 44/E, che, pur essendo la tabella ATECO 2007 una classificazione delle attività economiche finalizzata a contraddistinguere con un “codice” il tipo di attività svolta da un soggetto economico (es. fabbricazione di macchinari e apparecchiature), ai fini dell'agevolazione:

- a) Rileva esclusivamente l'investimento in beni descritti nella divisione 28 della tabella stessa;
- b) Non rileva in alcun modo la circostanza che il soggetto che li cede abbia un “codice attività” risultante dalla “Dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività” ai fini IVA (quale attività prevalente o non prevalente) appartenente alla divisione 28;
- c) Ai fini dell'individuazione dei macchinari e delle apparecchiature agevolabili occorre verificare se gli stessi sono classificabili in una delle sottocategorie appartenenti alla divisione 28 della tabella ATECO 2007 (il cui codice di identificazione a sei cifre comincia con il numero 28) indipendentemente dalla denominazione attribuita dalla tabella stessa (macchinari, apparecchiature, impianti, attrezzature, ecc.).

¹ La disciplina dell'agevolazione è contenuta nell'art. 5 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.

² Legge 18 ottobre 2001, n. 383.

Ai fini dell'effettuazione di tale verifica l'Agenzia ha evidenziato che è possibile fare riferimento anche alle indicazioni contenute:

- nelle “Note esplicative e di contenuto dei singoli codici della classificazione” Disponibili sul sito www.istat.it, che riportano specifici esempi di inclusione o di esclusione dalle divisioni di cui si compone la tabella ATECO 2007;
- nel documento nominato “Elenco alfabetico delle voci comprese nelle sottocategorie di attività economiche” elaborato dall'ISTAT Anch'esso disponibile sul sito www.istat.it, e predisposto ai fini della corretta classificazione di beni nelle sottocategorie della tabella ATECO 2007.

I beni sono agevolabili sia se acquisiti da terzi (anche in leasing finanziario) sia se realizzati in economia o mediante contratto di appalto.

L'agevolazione spetta anche in caso di acquisto dei beni con patto di riservato dominio di cui all'art. 1523 c.c.

I beni complessi

Si era, altresì, posto il problema relativo alla possibilità di agevolare anche gli acquisti di beni non contemplati nella tabella in esame ma senza i quali non è possibile utilizzare quelli agevolati (era stato posto³ il caso dei macchinari e delle apparecchiature “che hanno componenti di *software*, ad esempio per il controllo a distanza delle lavorazioni, il cui valore economico, peraltro, non è scindibile dal resto”). In tali casi era stato ritenuto⁴ agevolabile il bene nel suo complesso.

Era stato, altresì, prospettato il diverso caso dei beni (quali gli ascensori e i montacarichi) incorporati in un impianto o in un fabbricato escluso dall'agevolazione.

Al riguardo l'Agenzia delle entrate aveva affermato, nella circolare 27 ottobre 2009, n. 44/E Cit. nota 5, che gli investimenti in nuovi macchinari e nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 rilevano anche se gli stessi sono destinati ad essere inseriti in impianti e strutture più complessi già esistenti, non compresi nella divisione 28, sempre che questi ultimi non siano destinati alla vendita (è, ad esempio, agevolabile la caldaia ma non l'impianto di riscaldamento, il motore a combustione interna e non il gruppo elettrogeno cui lo stesso è associato, la gru e non il veicolo sul quale è montata).

Nel corso di “Telefisco 2010” l'Agenzia delle entrate ha ora ulteriormente precisato che sono agevolabili anche gli investimenti in beni della divisione 28 della tabella ATECO 2007 costituenti una semplice dotazione di impianti non compresi nella divisione stessa: come nel caso⁵ di una apparecchiatura per la refrigerazione non domestica (voce 28.25) acquistata per essere utilizzata a supporto di un preesistente trasmettitore di segnale radiotelevisivo (voce 26.30) da una società di telecomunicazioni.

Tale chiarimento si è reso necessario per risolvere il dubbio che tali investimenti non potessero fruire dell'agevolazione in quanto “attratti” dal bene complesso (escluso dall'incentivo). L'Agenzia aveva, infatti, affermato, nella circolare n. 44/E del 2009, che nella nozione di nuovi macchinari e nuove apparecchiature si intendono compresi, qualora oggetto del medesimo investimento complessivo, i componenti o le parti indispensabili per il funzionamento degli stessi, che ne costituiscono dotazione, ancorché non inclusi nella divisione 28 (ad esempio, computer e programmi di *software* che servono a far funzionare i macchinari e le apparecchiature). Nel corso di “Telefisco 2010” è stato, però, chiarito che tale “attrazione” non si verifica, invece, nel caso opposto in cui una “dotazione” agevolata (inclusa dalla divisione 28) sia inserita in un bene complesso non agevolato.

Sempre in occasione di “Telefisco 2010” l'Agenzia ha affermato che i beni agevolati (cioè i nuovi macchinari e le nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 inseriti nel bene complesso escluso da tale divisione) devono essere “oggettivamente individuabili” e che il costo ad essi riferibile, se non risulta distintamente indicato nella fattura d'acquisto del bene complesso, “può essere determinato anche sulla base di una dichiarazione rilasciata dal cedente del bene che indichi i macchinari e le apparecchiature agevolabili che fanno parte del bene complesso e il costo ad essi riferibile”. Appare, al riguardo, opportuno acquisire sempre un'apposita documentazione tecnica, redatta dalla ditta fornitrice o da un esperto del settore, che attesti la composizione del macchinario e individui le componenti agevolate, anche se l'Agenzia ha richiesto la dichiarazione del cedente soltanto nel caso in cui il costo dei beni agevolabili non risulti distintamente indicato in fattura.

³ Da M. Bellinazzo, “Percorso accidentato per la Tremonti-ter”, in *Il Sole - 24 Ore* del 30 settembre 2009, pag. 31.

⁴ Cfr. G. Ferranti, “L'investimento si inceppa sull'identikit dei beni”, in *Il Sole - 24 Ore, Norme e tributi* del 19 ottobre 2009, pag. 2.

⁵ Proposto da L. Gaiani, “Tremonti-ter fruibile sulle parti in dotazione”, in *Il Sole - 24 Ore* del 3 febbraio 2010, pag. 32.

Nella stessa circolare n. 44/E del 2009 era stato, altresì, evidenziato che nella divisione 28, come chiarito dalle “Note esplicative”, sono classificati macchinari di impiego generale (ad esempio la classe 28.1 riguardante “macchine di impiego generale”), utilizzabili in una vasta gamma di attività economiche previste nella classificazione ATECO 2007.

L’Agenzia aveva, inoltre, chiarito, come già evidenziato in precedenza, che nella nozione di nuovi macchinari e nuove apparecchiature si intendono compresi, qualora oggetto del medesimo investimento complessivo, i componenti o le parti indispensabili per il funzionamento degli stessi, ancorché non inclusi nella divisione 28 (ad esempio, computer e programmi di *software* che servono a far funzionare i macchinari e le apparecchiature), che ne costituiscono dotazione. Sono stati formulati⁶ gli esempi dei computer dotati del *software* necessario per il funzionamento delle macchine per la preparazione o il taglio dei tessuti e dei cablaggi, batterie, motori e circuiti elettrici (compresi nella divisione 27) destinati ad essere montati ed assemblati all’interno di un macchinario complesso della voce 28 e delle apparecchiature per la misurazione (divisione 26), delle schede elettroniche (divisione 26), dei quadri elettrici (divisione 27) e delle cisterne per il recupero liquidi (divisione 25) utilizzati quale dotazione di un macchinario per la produzione di piastrelle (divisione 28). L’Agenzia non ha condizionato tale interpretazione “estensiva” né all’acquisto dallo stesso fornitore né alla prevalenza del valore della dotazione rispetto a quello dell’investimento complessivo.

I beni “promiscui”

L’Agenzia delle entrate si è espressa anche in merito alla disciplina dei beni utilizzati promiscuamente in attività produttive di reddito d’impresa e in altre attività, come quelle produttive di reddito agrario, precisando che in tali casi il valore degli investimenti va rapportato all’attività produttiva di reddito d’impresa. Ad esempio, “le imprese che svolgono un’attività di allevamento in misura eccedente i limiti previsti dall’art. 32 del T.U.I.R. nell’applicare l’agevolazione dovranno preliminarmente determinare, secondo i criteri indicati dalla norma agevolativa, il 50% del valore dei nuovi investimenti. Tale importo dovrà, successivamente, essere rapportato al numero dei capi in eccedenza rispetto al numero dei capi normalizzato, determinati in base alle prescrizioni del decreto del Ministro delle finanze di cui all’art. 56, comma 5, del T.U.I.R. (cfr. circolare 19 giugno 2002, n. 54/E, par. 1.1)”

⁶ Da L. Gaiani, “Agevolati i software operativi”, in *// Sole - 24 Ore* del 29 ottobre 2009, pag. 31, e da M. Bellinazzo e L. Gaiani, “Premiata la meccanica”, in *// Sole - 24 Ore* del 31 ottobre 2009, pag. 31.

Al riguardo è stato osservato⁷ che le modalità di calcolo dell’incentivo sono meno agevoli per le attività “connesse” non rientranti nel reddito agrario (come nel caso, ad esempio, delle prestazioni di servizi con macchine agricole utilizzate promiscuamente per entrambe le attività). In tali ipotesi potrebbe farsi riferimento al rapporto fra i ricavi realizzati nell’ambito dell’attività d’impresa e quelli complessivi.

Per gli enti non commerciali l’agevolazione relativa ai beni adibiti promiscuamente all’esercizio di attività commerciali e di altre attività va commisurata alla quota degli investimenti riferibili all’attività produttiva di reddito d’impresa, secondo i criteri forfetari indicati all’art. 144, comma 4, del T.U.I.R.

La rilevanza dei beni ai fini degli studi di settore

Nella circolare n. 44/E del 2009 è stato precisato che, come già chiarito nella circolare 19 giugno 2002, n. 58/E (par. 9.6.1), dei beni strumentali acquistati con l’agevolazione “Tremonti-ter” si deve tenere conto nella determinazione del valore dei beni strumentali da indicare nei modelli concernenti la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell’applicazione degli studi di settore.

La natura dei beni

A differenza di quanto avvenuto in occasione della “Tremonti-bis”, nella normativa in esame non è stato fatto esplicito riferimento all’acquisto di “beni strumentali”, ma era stato ritenuto che a tale conclusione potesse giungersi anche per l’attuale agevolazione, in considerazione dell’utilizzo del termine “investimenti”⁸.

Era stato, altresì, osservato⁹ che il detto termine avrebbe consentito di adottare anche un’interpretazione estensiva, in base alla quale sarebbero stati esclusi dall’agevolazione soltanto i beni oggetto dell’attività propria dell’impresa. In tal caso sarebbe risultato incentivato anche l’acquisto di apparecchiature che costituiscono materiale di consumo (quali i toner, menzionati nel codice 23.01.).

⁷ Da G.P. Tosoni, “La tassazione catastale non osta al bonus per le società agricole”, in *// Sole - 24 Ore* del 29 ottobre 2009, pag. 31.

⁸ Così L. Gaiani, “L’incentivo attrae il leasing e l’appalto”, nella “Guida n. 2 di Norme e tributi sulla Manovra d’estate-Le misure per le imprese”, inserita nel *Sole 24 - Ore* del 3 luglio 2009, pag. 23. Peraltro, il riferimento alla tabella utilizzata dai produttori dei beni potrebbe indurre a considerare irrilevante le modalità di utilizzo dei beni da parte degli acquirenti.

⁹ Cfr. G. Ferranti, “L’investimento si incepa sull’identikit dei beni”, cit., *loc. ult. cit.*

I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA

Apparecchiature agevolabili

Nel corso di “Telefisco 2010” l’Agenzia delle entrate ha chiarito che i macchinari e le apparecchiature agevolabili inseriti in beni complessi non rientranti nella divisione 28 della tabella ATECO:

- possono fruire dell’incentivo anche se costituiscono una semplice dotazione di un impianto complesso non ammesso al beneficio;
- devono risultare “oggettivamente individuabili”;
- devono avere un costo che, qualora non sia distintamente indicato nella fattura d’acquisto del bene complesso, può essere determinato anche sulla base di una dichiarazione rilasciata dal cedente del bene che indichi i macchinari e le apparecchiature agevolabili e il detto costo.

L’Agenzia delle entrate ha aderito a tale interpretazione, affermando Nel par. 2.2. della circolare n. 44/E del 2009, cit. , che l’assenza della specificazione della destinazione o della modalità d’impiego dei beni oggetto di investimento all’interno del processo produttivo induce a ritenere che la disciplina in commento intenda agevolare le acquisizioni di beni nuovi compresi nella divisione 28 della tabella ATECO 2007 (Fabbricazione di macchinari ed apparecchiature n.c.a.) “comunque impiegati all’interno del processo produttivo, ma con esclusione di quelli trasformati o assemblati per l’ottenimento di prodotti destinati alla vendita. Sono ovviamente esclusi dall’agevolazione i beni autonomamente destinati alla vendita (cd. beni-merce)”.

L’inserimento anche dei beni diversi da quelli strumentali e da quelli costituenti beni-merce parrebbe confermata dall’ulteriore precisazione contenuta nella circolare Nel par. 2.3., secondo la quale, al di fuori dell’ ipotesi di investimento complessivo in nuovi macchinari e nuove apparecchiature, “ai fini dell’agevolazione rileva l’acquisto di nuovi “parti e accessori” solo se espressamente inclusi nella divisione 28”.

Sembrerebbero, inoltre, agevolabili anche i beni dati in noleggio e gli investimenti, aventi una loro autonoma individualità, effettuati su beni di terzi.

Sono, in ogni caso, agevolabili anche i beni di costo inferiore a 516,46 euro, il cui costo venga integralmente dedotto in sede di determinazione del reddito d’impresa.

In relazione ai beni strumentali, si ricorda che nella C.M. 20 marzo 2000, n. 51/E, era stato per la prima volta precisato che erano agevolabili anche i beni concessi a terzi in comodato d’uso, purché strumentali e inerenti, affermando che l’inerenza del bene sussiste, in conformità alla R.M. 5 gennaio 1981, n. 9/2320 (20), qualora lo

stesso bene ceda le proprie utilità all’impresa proprietaria e non a quella che lo ha utilizzato. Nella successiva C.M. 17 maggio 2000, n. 98/E (20) era stato poi precisato che doveva trattarsi di beni senza i quali l’attività non può essere esercitata, come affermato nelle CC.MM. 13 febbraio 1997, n. 37/E (20) e 10 febbraio 1998, n. 48/E (20). Nella circolare 17 ottobre 2001, n. 90/E (par. 3) (20) era stato, infine, ulteriormente precisato che potevano considerarsi strumentali i beni utilizzati dal comodatario nell’ambito di un’attività strettamente funzionale all’esigenza di produzione del comodante¹⁰.

In considerazione della richiamata presa di posizione contenuta nella circolare n. 44/E del 2009, secondo la quale sono agevolabili tutti i macchinari e le apparecchiature, purché non si tratti di beni-merce, appaiono adesso agevolabili, ad esempio, i beni ceduti in locazione o in comodato a un’impresa che deve effettuare lavorazioni sui prodotti da trasferire poi al locatore o comodante e quelli noleggiati a terzi ed utilizzati quali beni strumentali esclusivamente da questi ultimi¹¹.

L’Agenzia ha, infine, confermato che l’entrata in funzione dei beni della divisione 28 oggetto di investimento non costituisce condizione per la fruizione dell’agevolazione. Tale conclusione appare supportata dalla circostanza che è stata prevista anche per la “Tremonti-ter” la previsione della decadenza dell’incentivo in caso di estromissione dei beni, che non rende, quindi, necessario, per fruire dell’agevolazione, che i beni siano effettivamente entrati in funzione¹².

Nell’art. 4, comma 4, della legge n. 383/2001 era esplicitamente affermato che la “Tremonti-bis” si applicava all’acquisto di beni strumentali “anche mediante contratti di locazione finanziaria”.

Tale precisazione non è stata inserita nell’art. 5 del D.L. n. 78/2009, ma era stato ritenuto¹³ che la “Tremonti-ter” si applicasse anche in tali casi, in quanto l’Agenzia delle entrate ha in passato più volte affermato il principio della sostanziale equiparazione del trattamento fiscale del contratto di leasing di un bene strumentale a quello che si sarebbe applicato a seguito del suo acquisto in proprietà.

¹⁰ Nella risoluzione 10 gennaio 2002, n. 9/E, e Id., 11 luglio 2002, n. 225/E sono state, ad esempio, ritenute strumentali le attrezzature pos assegnate in comodato ai dettaglianti dalle società specializzate nei servizi di pagamento.

¹¹ Cfr., al riguardo, P. Meneghetti, “Si all’agevolazione per i non strumentali”, in *Il Sole - 24 Ore, Norme e tributi* del 9 novembre 2009, pag. 3.

¹² Cfr., in tal senso, la C.M. 16 novembre 2000, n. 207/E (in *Banca Dati BIG, IPSOA*), Assonime circolare n. 30 del 5 aprile 2002, par. 9.

¹³ Cfr. G. Ferranti, “L’ambito oggettivo di applicazione e la revoca della “Tremonti-ter””, in *Corr. Trib.* n. 31/2009, pag. 2495.

Tale principio è stato ribadito nella circolare n. 44/E del 2009, nella quale è stato anche precisato che nel contratto deve risultare presente l’opzione di acquisto finale del bene a favore dell’utilizzatore (anche se soggetto IAS), mentre l’agevolazione non spetta per l’acquisizione dei beni mediante “leasing operativo”. Quest’ultimo schema contrattuale consiste nella locazione di beni per un periodo di tempo commisurato alla loro vita economica e si caratterizza per il fatto che l’utilizzatore non ha diritto di riscattare dalla società di leasing i beni alla fine del contratto.

Il requisito della novità

Mentre nell’art. 4, comma 4, della legge n. 383/2001 era stato precisato che gli impianti e i beni strumentali dovevano essere nuovi, la mancanza di un’esplicita analoga previsione nell’art. 5 del D.L. n. 78/2009 avrebbe potuto indurre a ritenere che fossero agevolabili anche gli acquisti di beni usati.

Per eliminare tale dubbio, in sede di conversione in legge del decreto è stata inserita nel comma 1 dell’art. 5 la precisazione che deve trattarsi di nuovi macchinari e nuove apparecchiature.

L’Agenzia delle entrate ha chiarito, nella circolare n. 44/E del 2009 Par. 2.4, che la previsione del requisito della novità introdotta dalla legge di conversione ha portata non innovativa, essendo meramente ricognitiva di un principio desumibile dalla *ratio* dell’agevolazione. Al riguardo è stato, però, osservato¹⁴ che “se il requisito della novità fosse stato così immanente anche nella norma originaria non sarebbe stato necessario esplicitarlo nella conversione: il che dimostra invece l’inserimento di un requisito assente nel periodo precedente. Data questa seconda possibile lettura non si può escludere un contenzioso il cui esito a favore delle Entrate non è certamente scontato”.

L’Agenzia ha, altresì, ribadito i chiarimenti formulati in occasione dei precedenti provvedimenti agevolativi¹⁵, in base ai quali:

- a) devono essere esclusi dall’agevolazione gli investimenti riguardanti beni a qualunque titolo già utilizzati;
- b) resta nuovo il macchinario “nuovo di fabbrica”, mai entrato in funzione ma esposto nella *show room* e utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo.

Con riguardo ai beni complessi alla cui realizzazione abbiano concorso anche beni usati, l’Agenzia delle entrate ha affermato che il requisito della novità sussiste in relazione all’intero bene, purché il costo di quelli usati non risulti di “prevalente” (e non più soltanto “rilevante”) entità rispetto al costo complessivamente sostenuto. La circolare n. 44/E del 2009 ha, inoltre, precisato che nel caso in cui il bene complesso, che incorpora anche un bene usato, sia stato acquistato a titolo derivativo, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di prevalente entità rispetto al costo complessivo.

Non è stata, invece, ripetuta la precisazione secondo la quale il requisito della novità sussiste anche nel caso in cui l’acquisto del bene avvenga presso un soggetto che non sia né il produttore né il rivenditore, a condizione che il cedente attesti che il bene stesso non è mai stato utilizzato o dato ad altri in uso né da parte del cedente né da alcun altro soggetto e che non siano mai state dedotte quote di ammortamento¹⁶.

“ Lo sai che

Per la gestione della Tremonti Ter è stato sufficiente indicare sull’anagrafica del cespite che è soggetto all’agevolazione? La soluzione OSRA genera automaticamente gli importi dell’agevolazione da riportare nel quadro di Reddito.

”

¹⁴ Da P. Meneghetti, “La novità è relativa all’impiego”, in *Il Sole - 24 Ore, Norme e tributi* del 9 novembre 2009, pag. 2.

¹⁵ Nella C.M. n. 90/E del 2001, par. 3, cit., e Id., 18 gennaio 2002, n. 4/E.

¹⁶ Non era stata, invece, ripetuta, in occasione della “Tremonti-bis”, la precisazione, contenuta nelle istruzioni delle dichiarazioni dei redditi relativi al 1995, secondo la quale tali circostanze devono risultare “anche dal contratto”.

TIROCINIO FORMATIVO E DI ORIENTAMENTO

Tratto da "Guida alle paghe" n.4/2010

A cura di Gianluca Bongiovanni

Consulente del lavoro

Definizione e fonti normative

La definizione di tirocinio formativo e di orientamento è contenuta nell'art. 1 del D.M. n. 142/1998, che ha indicato ambiti e modalità applicative dell'art. 18 della legge n. 196/1997 (il cosiddetto "Pacchetto Treu").

Per mezzo del tirocinio formativo e di orientamento (detto comunemente "stage") avviene un inserimento temporaneo nel mondo produttivo a favore di soggetti che hanno già assolto l'obbligo scolastico, al fine di agevolare le scelte professionali per mezzo della conoscenza diretta del mondo del lavoro e per mezzo dell'alternanza fra studio e lavoro nell'ambito dei processi formativi.

Il tirocinio in azienda costituisce quindi la fase pratica della formazione individuale, finalizzata a far conoscere una realtà aziendale e acquisire le esperienze applicative relative ad una specifica attività.

Il tirocinio si configura quindi come un rapporto triangolare tra il tirocinante, l'azienda ospitante e l'ente promotore.

Il c. 2 dell'art. 1 del D.M. n. 142/1998 fornisce una indicazione fondamentale: i rapporti che i datori di lavoro intrattengono con i soggetti da essi ospitati non costituiscono rapporti di lavoro. Le conseguenze di tale affermazione sono evidenti: è esclusa l'applicabilità delle disposizioni normative ed economiche del contratto collettivo di riferimento e delle norme di legge regolanti il rapporto di lavoro subordinato (ad esempio in tema di orario di lavoro).

Sono invece obbligatoriamente applicabili le norme a tutela della sicurezza e della salute nei luoghi di lavoro, come chiaramente indicato dall'art. 2 del D.Lgs. n. 81/2008.

Obiettivi

La finalità più importante di uno stage è l'agevolazione di una eventuale assunzione al termine del tirocinio.

Nel caso si verifichi un interesse delle parti per la prosecuzione della collaborazione, tutti gli strumenti previsti dalla vigente normativa (apprendistato, contratto a termine, ecc.) possono essere utilizzati per instaurare un normale contratto di lavoro.

Da questo punto di vista, in un contesto economico come quello attuale, caratterizzato da una pesante crisi economica e da crescenti tassi di disoccupazione dei lavoratori, si assiste ad un discreto interesse per questa tipologia di lavoro. Analizzando il fenomeno da un punto di vista molto concreto, il tirocinio è infatti una tipologia di rapporto di lavoro che consente:

- Alle aziende di valutare con cautela, in attesa di tempi migliori, le decisioni di investimento in capitale umano avendo al contempo l'opportunità di selezionare "sul campo" i soggetti che appaiono più adatti alle caratteristiche dell'azienda;
- Ai lavoratori di accumulare esperienza lavorativa diretta, di implementare il proprio curriculum, di mettere a confronto le proprie aspirazioni con le difficoltà pratiche del lavoro quotidiano e di cogliere eventuali opportunità di impiego nelle stesse aziende ospitanti;
- Ai Centri per l'Impiego e ai soggetti promotori in generale, di raggiungere anche attraverso questo strumento il fine ultimo della propria attività, ovvero l'incontro tra domanda e offerta di lavoro sul mercato, pur in presenza di un contesto economico sicuramente difficile.

Soggetti promotori

I tirocini possono essere promossi da una pluralità di soggetti, elencati nell'art. 2, D.M. n. 142/1998, fra i quali svolgono certamente un ruolo di primo piano i Centri per l'Impiego e le Università.

Dal 1° gennaio 2010 anche la Fondazione per il Lavoro, per il tramite dei Consulenti del Lavoro delegati, svolge la funzione di soggetto promotore: il tirocinio infatti costituisce a pieno titolo una modalità con quale può essere svolta, da parte dei soggetti abilitati, l'opera di intermediazione fra domanda e offerta nel mercato del lavoro.

Adempimenti

Gli adempimenti obbligatori a carico degli enti promotori sono:

- La predisposizione della convenzione di tirocinio;

- La definizione del progetto formativo e l'individuazione del tutor;
- L'assicurazione degli stagisti contro gli infortuni sul lavoro presso l'Inail e per responsabilità civile presso un'assicurazione privata;
- La comunicazione a Regione, rappresentanze sindacali e ispettorato del lavoro del tirocinio avviato;
- Le verifiche dell'andamento dello stage;
- L'archiviazione della relazione di tirocinio.

Tutor formativo

Il tutor delegato dall'ente promotore (il cosiddetto tutor formativo) ha un compito di impostazione metodologica e di controllo ed è il responsabile didattico e organizzativo; egli verifica la correttezza del progetto formativo rispetto alle caratteristiche del percorso formativo, effettua il tutoraggio in termini di aiuto, motivazione e orientamento ai soggetti avviati e verifica gli esiti del tirocinio, eventualmente anche per mezzo di visite in azienda.

Coordinatore di tirocinio

Una seconda figura all'interno dell'ente promotore necessaria per la corretta applicazione dell'istituto è quella del coordinatore di tirocinio; egli deve:

- Contattare le aziende disponibili ad avviare tirocini;
- Raccogliere le candidature e selezionare gli stagisti;
- Coordinare i tutor dell'azienda e del proprio ente anche collaborando alla definizione dei progetti di tirocinio;
- Garantire il rispetto delle finalità formative durante lo svolgimento del tirocinio per mezzo di un monitoraggio teso a risolvere possibili incomprensioni o insoddisfazioni da parte dell'azienda o del tirocinante.

Limiti numerici

Al fine di garantire che il tirocinio si caratterizzi come un'esperienza di apprendimento e non si trasformi in una semplice esecuzione di compiti e mansioni (o peggio occulti veri e propri rapporti di lavoro subordinato), il D.M. n. 142/1998 pone dei limiti numerici in relazione alla forza lavoro dell'azienda ospitante. I limiti numerici sono i seguenti:

Forza lavoro aziendale	Numero massimo di tirocinanti ospitabili
Nessun lavoratore dipendente a tempo indeterminato	Nessuno
Da 1 a 5 dipendenti a tempo indeterminato	1
Da 6 e 19 dipendenti a tempo indeterminato	Massimo 2 tirocinanti contemporaneamente
Oltre 20 dipendenti a tempo indeterminato	Non oltre il 10% dei dipendenti

Criteri di computo

Per quanto riguarda i criteri di computo:

- le frazioni di unità pari o superiori a 0,5 si arrotondano all'unità superiore;
- nel computo dei lavoratori a tempo indeterminato non vanno inclusi gli apprendisti; qualche dubbio riguardo all'applicazione di quest'ultimo criterio può sorgere in seguito alla recente interpretazione fornita del Ministero del lavoro con la risposta all'interpello n. 79/2009 secondo il quale la natura del contratto di apprendistato è a tempo indeterminato.

Soggetti beneficiari

Requisiti

Il primo requisito richiesto ai soggetti beneficiari per l'ammissione al tirocinio riguarda l'obbligo scolastico, che oggi è assolto al compimento dei 16 anni di età a condizione che il minore abbia frequentato corsi di istruzione scolastica articolata in almeno 10 anni.

Indipendentemente dall'età, tutti i soggetti che posseggono tale requisito possono in ogni caso accedere ai tirocini formativi, siano essi studenti

delle scuole superiori o delle università o lavoratori eventualmente in possesso di altre diverse esperienze lavorative.

Obblighi delle parti

Tirocinante

L'inserimento del tirocinante nella struttura aziendale e il suo coinvolgimento nei processi lavorativi comporta ovviamente il rispetto di alcune "regole di comportamento" da parte del soggetto ospitato.

La riservatezza sui dati e sulle informazioni acquisite o sulle conoscenze pratiche assimilate durante lo svolgimento del periodo lavorativo costituisce un dovere che il tirocinante deve rispettare: la sua stessa permanenza in azienda non avrebbe la necessaria utilità se l'azienda dovesse preoccuparsi di evitare il contatto del tirocinante con conoscenze specifiche o informazioni sensibili.

Allo stesso modo anche il rispetto delle norme generali e specifiche in tema di igiene, sicurezza e salute sul luogo di lavoro costituisce un naturale diritto/dovere per il tirocinante e un

ulteriore importante aspetto formativo riguardante il mondo del lavoro.

A proposito dell'ambito in cui si deve svolgere il periodo di tirocinio, le parti devono necessariamente fare riferimento al progetto formativo e di orientamento, che costituisce il documento in cui sono esplicitate le attività da svolgere; per qualsiasi eventuale necessità organizzativa, lo stagista ha come riferimento la figura del "tutor" aziendale che accompagnerà l'esperienza lavorativa dell'ospite sia dal punto di vista tecnico che organizzativo.

Soggetto ospitante

L'azienda ospitante deve:

- garantire l'assistenza e la formazione necessarie al buon esito dello stage;
- osservare le norme in materia di infortuni e di igiene sul lavoro;
- consentire al tutor formativo di contattare sia il tirocinante che il tutor aziendale per verificare l'andamento dello stage e per consentire la stesura della relazione finale;
- assolvere agli obblighi assicurativi (quando richiesti) attivando l'assicurazione Inail e l'assicurazione per la responsabilità civile verso terzi;
- effettuare le comunicazioni on line obbligatorie di assunzione;
- in caso di infortunio sul lavoro, informare l'ente promotore e inviare la denuncia di infortunio all'Inail e all'autorità di pubblica sicurezza, aggiornando anche il registro degli infortuni.

Stipula convenzione

Il primo adempimento necessario all'attivazione di uno stage è la stipula di una apposita convenzione, eventualmente riferita a più tirocini, tra il soggetto promotore e il datore di lavoro.

Questo documento contiene le "regole" di svolgimento dello stage e definisce gli obblighi dei soggetti coinvolti.

Successivamente, alla convenzione deve essere allegato un "Progetto formativo e di orientamento" per ciascun tirocinio, contenente alcuni elementi obbligatori:

- gli obiettivi, le modalità di svolgimento, il periodo e la durata del tirocinio, il settore aziendale di inserimento;
- il nominativo del tutore incaricato dal soggetto promotore (tutor formativo) e del responsabile aziendale; in particolare, il tutor aziendale è il responsabile dell'accoglimento e della assistenza operativa al tirocinante nel periodo di permanenza in azienda; in altri termini, è la persona all'interno dell'impresa che favorisce l'inserimento dei tirocinanti;
- gli estremi di una polizza assicurativa per responsabilità civile e i dati dell'assicurazione obbligatoria Inail.

La convenzione e il progetto formativo sono redatti in base ai modelli allegati al D.M. n. 142/1998.

Assicurazione obbligatorie

Inail

I soggetti promotori sono tenuti ad assicurare i tirocinanti contro gli infortuni sul lavoro presso l'Inail, ma nel caso in cui siano i Centri per l'Impiego ad assumere tale veste, il datore di lavoro che ospita il tirocinante potrà farsi carico del costo relativo alla assicurazione obbligatoria presso l'Inail.

Comunicazione di variazione attività

In questo caso il datore di lavoro presenterà una comunicazione di variazione delle attività assicurate utilizzando le apposite funzionalità on-line presenti nel sito Internet dell'Istituto oppure per mezzo della tradizionale modulistica cartacea presentata presso una qualsiasi sede Inail presente sul territorio.

Nella comunicazione il datore di lavoro avrà cura di specificare che la variazione riguarda un "Tirocinio formativo e di orientamento" che si svolge, eventualmente anche in trasferta, nell'ambito delle attività lavorative già assicurate.

Comunicazione Inail

L'Inail provvederà quindi a comunicare:

- l'applicazione dell'apposita tariffa e il relativo tasso di rischio in funzione del settore di appartenenza:

Settore	Tasso di rischio
Industria	9 per mille
Artigianato	5 per mille
Terziario	6 per mille
Altre attività	11 per mille

- Il premio assicurativo anticipato, calcolato non sulla base delle retribuzioni lorde effettivamente corrisposte al tirocinante ma sulla base della retribuzione convenzionale pari al minimale di rendita.

La formula per calcolare l'ammontare del premio è la seguente:

$(\text{Retribuzione convenzionale giornaliera}) \times (\text{tasso di rischio}) \times (\text{numero giorni di durata del tirocinio})$

Autoliquidazione

In sede di autoliquidazione annuale dei premi assicurativi, anche la retribuzione imponibile dei tirocinanti sarà inserita nella denuncia delle retribuzioni effettuata dal datore di lavoro con le consuete modalità previste per la generalità dei lavoratori.

RC rischi generici

I soggetti promotori sono inoltre obbligati ad assicurare il tirocinante presso una idonea compagnia assicuratrice per la copertura del rischio riguardante la responsabilità civile verso terzi. Le coperture assicurative devono riguardare anche le attività eventualmente svolte dal tirocinante al di fuori dell'azienda e rientranti nel progetto formativo e di orientamento. Quando è il Centro per l'Impiego ad assumere la veste di soggetto promotore, le imprese ospitanti possono farsi carico dei costi connessi a tali coperture assicurative.

Comunicazione di assunzione

Telematica, obbligatoria e preventiva

Anche per i tirocini formativi e di orientamento vige l'obbligo di comunicazione preventiva e telematica previsto dalla Legge finanziaria per il 2007 (art. 1, c. 1180 della legge n. 296/2006 e D.I. 30 ottobre 2007) da parte del datore di lavoro: entro le ore 24 del giorno precedente, il soggetto ospitante è obbligato a comunicare l'instaurazione del rapporto di tirocinio al Centro per l'Impiego competente per territorio in base alla sede di lavoro. Tali comunicazioni devono essere inviate utilizzando le procedure on line predisposte allo scopo dalle singole Regioni.

Svolgimento del rapporto

Il datore di lavoro ospitante deve:

- garantire la presenza di un responsabile aziendale per l'inserimento dei tirocinanti;
- svolgere l'attività di formazione e orientamento secondo le modalità contenute nel progetto formativo per raggiungere gli obiettivi concordati.

Durata massima

La durata massima dello stage varia in funzione del soggetto ospitato:

Tipologia di soggetto	Durata massima del tirocinio
Studenti che frequentano la scuola secondaria	Quattro mesi
Lavoratori inoccupati o disoccupati, compresi quelli iscritti alle liste di mobilità	Sei mesi
Allievi degli istituti professionali di Stato, di corsi di formazione professionale, studenti impegnati in attività formative post-diploma o post-laurea	Sei mesi
Studenti universitari (compresi coloro che frequentano corsi di diploma universitario, dottorati di ricerca e scuole o corsi di perfezionamento e specializzazione) e studenti di scuole o corsi di perfezionamento e specializzazione post-secondari anche non universitari	Dodici mesi
Persone svantaggiate (art. 4, c. 1, legge n. 38/1991), esclusi i soggetti portatori di handicap	Dodici mesi
Portatori di handicap	Ventiquattro mesi

Se nel progetto formativo la durata del tirocinio è inferiore a quella massima prevista dalla legge, è possibile chiedere una proroga del tirocinio al soggetto promotore.

Nei limiti di durata massima non si computano:

- Il periodo del servizio militare o di quello civile;
- Il periodo di astensione obbligatoria per maternità.

Sono ammesse proroghe alla durata del tirocinio purchè la durata totale rispetti i limiti massimi previsti.

Non ci sono invece vincoli sul numero di tirocini che una persona può svolgere nel corso del suo percorso formativo.

Retribuzione e regime fiscale applicato

Pattuizione rimborso spese

Per espressa previsione normativa, i tirocini di formazione e orientamento non costituiscono rapporti di lavoro; le somme percepite dai tirocinanti (riconosciute a titolo di rimborso spese) sono quindi liberamente pattuite e concordate preventivamente con il soggetto promotore, ma non possono essere considerate quale corrispettivo della prestazione lavorativa svolta. Il tirocinio dunque deve essere considerato come non retribuito in alcun modo. Nonostante tale precisazione, è comunque opportuno che il rimborso erogato dai soggetti ospitanti sia proporzionato alle spese sostenute oltre che all'impegno richiesto al tirocinante sia dal punto di vista delle ore trascorse in azienda che della qualità del lavoro eventualmente svolto. L'importo pattuito viene solitamente indicato nel progetto formativo alla voce "Facilitazioni previste".

Tassazione

Dal punto di vista fiscale però tali somme sono state qualificate come redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente. L'Agenzia delle entrate con la risoluzione n.95/E/2002 ha infatti ritenuto che le somme percepite dai soggetti che svolgono tirocini formativi e di orientamento ai sensi dell'art. 18 della legge n. 196/1997 costituiscono redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente che rientrano nell'ipotesi prevista dall'art. 50, c. 1, lett. c) del Tuir ovvero:

- Borse di studio o di assegno,
- Premi o sussidi per fini di studio o di addestramento professionale.

Erogando tale "rimborso spese" il soggetto ospitante assume dunque la veste del sostituto d'imposta e determinerà quindi l'imposta netta operando mensilmente una ritenuta d'acconto, applicando scaglioni e aliquote Irpef e considerando le detrazioni spettanti ragguagliate al periodo di riferimento.

Maxi detrazione

Un commento particolare merita l'applicazione, ai redditi in questione, della cosiddetta "detrazione minima" prevista dall'art. 13, c. 1, lett. a) del Tuir.

Tale previsione fu introdotta dalla legge Finanziaria per il 2007 con l'intento dichiarato di agevolare i bassi livelli di reddito, in particolare modo quelli derivanti da rapporti di lavoro di breve durata, mediante l'introduzione di un beneficio fiscale volto a ridurre il disagio causato al lavoratore da un rapporto di lavoro "precario". Se il reddito complessivo non supera € 8.000,00, è prevista dunque una detrazione pari a € 1.840,00 da rapportare al periodo di lavoro nell'anno, con la garanzia dell'applicazione di una detrazione che in ogni caso (anche per

rapporti di brevissima durata) non può essere inferiore a € 690, elevata a € 1.380,00 in caso di rapporto di lavoro a tempo determinato.

In via interpretativa l'Agenzia delle entrate con la risoluzione n.156/E/2009 ha ammesso la possibilità di applicare la "maxi detrazione" di € 1.380,00 anche alle borse di studio conseguite in base al risultato conseguito in un anno scolastico, risolvendo quindi il dubbio della equiparazione di queste tipologie di esperienze lavorative al rapporto di lavoro a tempo determinato ai fini fiscali.

Libro unico del lavoro

Il quesito n. 1 sezione B del Vademecum ministeriale 5 dicembre 2008 indica che tirocinanti e stagisti non sono compresi fra i soggetti da iscrivere sul Libro unico del lavoro. Il vademecum precisa che restano fermi gli obblighi, anche di natura documentale, relativi agli adempimenti di natura fiscale.

Cedolino paga

Ciò si traduce nel mancato obbligo di registrazione delle presenze nella apposita sezione del Libro unico del lavoro, ma nell'opportunità (e nella necessità) di elaborare e consegnare allo stagista un cedolino paga (sezione retribuzione del Libro unico del lavoro) per adempiere agli obblighi di certificazione dei redditi corrisposti e delle trattenute operate ai fini fiscali.

UniEmens

Esclusione

I tirocinanti, in quanto soggetti ospitati in azienda al di fuori di un rapporto di lavoro subordinato o parasubordinato, non sono soggetti agli obblighi di denuncia contributiva né di versamento di alcun tipo di contribuzione. La denuncia contributiva mensile UniEmens dunque non li riguarda.

Modello Cud

Rilascio certificazione

La natura di reddito assimilato al lavoro dipendente rende necessario il rilascio della certificazione annuale dei redditi corrisposti (modello Cud) alle ordinarie scadenze.

Modello 770

Conseguentemente alla corresponsione di redditi imponibili, alla effettuazione di ritenute fiscali e al relativo versamento, e al rilascio del modello Cud, il datore di lavoro/soggetto ospitante è tenuto alla compilazione e invio del modello 770 anche per i dati fiscali relativi agli stagisti nei modi e nei termini ordinari, come per la generalità dei lavoratori dipendenti, parasubordinati e autonomi.

Eventuale fine anticipata dello stage

Sia il giovane in tirocinio che l'azienda ospitante possono interrompere il rapporto in qualunque momento senza preavviso, né alcuna particolare formalità.

Una eventuale conclusione anticipata dello stage può essere concordata liberamente dalle parti, senza necessità del rispetto delle procedure e delle formalità tipiche del recesso dal rapporto di lavoro subordinato. E' buona norma comunque

Busta paga

spiegare alla controparte il motivo per cui si intende interrompere lo stage. Qualora si verificano eventi o condizioni tali da dover richiedere la cessazione anticipata, sarà unicamente necessario che le parti interessate (soggetto promotore, soggetto ospitante e tirocinante) formalizzino la conclusione anticipata dello stage.

Adempimenti

Gli adempimenti obbligatori a carico dell'azienda ospitante sono i seguenti:

- Comunicazione telematica di cessazione rapporto (da inviare entro il termine 5 giorni);
- Comunicazione all'Inail di chiusura del rischio aziendale connesso alla stage (entro 30 giorni);
- Conguaglio fiscale di fine rapporto e successiva consegna del modello Cud entro la scadenza ordinaria (28 febbraio o entro 12 giorni dalla richiesta dell'interessato).

Esempio

Supponiamo un tirocinante ospitato da un'azienda del settore terziario privato con stage della durata di 3 mesi:

- Ente promotore: Centro per l'Impiego competente per territorio;
- Facilitazioni previste: € 600,00 mensili.

PAGA BASE		CONTINGENZA		SCATTI D'ANZIANITA		AD PERSONAM		PREMIO PRODUZIONE		EDR-VARIE 1		VARIE 2		VARIE 3			
TOTALE																	
CODICE	DESCRIZIONE							QUANTITA'	VALORE BASE		COMPETENZE		TRATTENUTE				
	FACILITAZIONI STAGE								600,00								
IMP PREVIDENZIALE		CTR PREVIDENZ		IMP IVS AGGIUNT		CTR AGG IVS		IMP ALTRI		CTR ALTRI		TOT CTR PREVID					
IMP PREVIDAI		CTR PREVIDAI								CTR FASI		TOT CONTRIBUTI					
IMP FISCALE		IRPEF LORDA		DETRAZ. LAVORO		DETRAZ. FAMIL.		IRPEF NETTA		RESTITUZIONE IRPEF		IRPEF NETTA					
M	600,00		138,00		138,00				0,00				0,00				
A	1.800,00		138,00		414,00				0,00				IRPEF TASS SEP				
	GG	DETRAZ. LAV.		ULTER. DETRAZ.		DETRAZ. CONIUGE		DET. FIGLI		DET.FIGLI < 3 AA		DET. ALTRI FAM.					
M	30	350,85		0,00		0,00		0,00						TOTALE COMPETENZE			
A	92	414,00												TOTALE TRATTENUTE			
										600,00		0,00					
IMP TFR 1.1.2001		IMP ALTRE		IMPOSTA 1.1.2001		IMP TFR 31.12.2000		IMPOSTA 31.12.2000		%		ARROT		NETTO A PAGARE			
												0,00					
	HH/GG	IMPONIBILE		ACCANT		CTR 0,5%		TFR AI FONDI P.		ACCANT NETTO		IMPONIBILE INAIL					
TFR		0,00		0,00		0,00		0,00		0,00		600,00					
ABI CAB																	
NOTE								FIRMA				PERIODO PAGA		NOVEMBRE 2009			

Calcolo del premio Inail

Nel caso di un tirocinio dalla durata trimestrale (dal 1° ottobre al 31 dicembre per un totale di 92 giorni) il premio è così determinato:

Retribuzione convenzionale giornaliera in euro	47,83	X
Numero giornate	92	X
Tasso di rischio	6 / 1000	=
Premio annuo	26,40	+
Addizionale Anmil 1%	0,26	=
Premio da versare in euro	26,66	



Lo sai che

OSRA consente di automatizzare la gestione del tirocinio?

www.osra.it





Da OSRA
la gestione
automatica
delle forniture
telematiche.

**COMMERCIALISTI
CONSULENTI DEL LAVORO
AZIENDE**

OSRA presenta il nuovo software TuttoTel che gestisce in maniera completa e automatica l'intero processo della fornitura telematica. Con TuttoTel sostituite senza problemi Entratel e dite addio a tutte le perdite di tempo!

TuttoTel tiene traccia di tutti i file acquisiti, **trasmette a Entratel** i file usando la chiave dell'intermediario, **acquisisce le ricevute** e gli stati delle trasmissioni, **archivia i file in automatico** con una logica semplice e intuitiva, **aggiorna i moduli**

di controllo.

TuttoTel è un percorso guidato per il controllo, l'invio e l'archiviazione delle forniture telematiche, il prelievo e l'archiviazione delle ricevute, con **abbinamento automatico** alle rispettive dichiarazioni.

TuttoTel
più semplice
più veloce
più sicuro
più completo

NOVITÀ

- Gestione avvisi
- Gestione cassetto fiscale F24

TuttoTel è una soluzione OSRA utilizzabile anche con qualsiasi procedura fiscale in grado di generare il file telematico.



OSRA

Gruppo Wolters Kluwer

www.osra.it

C.so Lombardia, 69 - 10099 S.Mauro Torinese (TO) - Tel 011.273.661 - Fax 011.273.66.241

FRINGE BENEFIT: IMPONIBILITÀ FISCALE E CONTRIBUTIVA

Tratto da "Guida alle paghe" n.4/2010
A cura di Stefano Liaci

Con il termine *fringe benefits* si indicano quelle forme di remunerazione complementari alla normale retribuzione, riconosciute dal datore di lavoro al dipendente. Si tratta di compensi corrisposti in natura (a differenza dell'emolumento principale corrisposto in denaro), vale a dire con prestazioni di beni e servizi di una determinata utilità a favore del lavoratore e dei suoi familiari.

Destinatari

Non ci sono limitazioni in merito ai destinatari dei fringe benefit: amministratori, collaboratori coordinati, dirigenti, quadri, impiegati, operai.

Elenco dei fringe benefit più comuni

Veicoli; fabbricati concessi in locazione; trasporto; mensa; cellulare; computer; azioni e titoli; polizze; prestiti agevolati; beni e servizi prodotti dall'azienda; corsi di formazione non professionale; abbonamenti a giornali e riviste; indumenti di lavoro.

Aspetti contributivi e fiscali

Criteri di imponibilità

Il datore di lavoro è obbligato ad effettuare la ritenuta d'acconto e il prelievo dei contributi sulla retribuzione che il dipendente percepisce, sia che si tratti di compenso in denaro sia che si tratti di compenso in natura.

I criteri individuati dalla normativa fiscale (art. 51 del Tuir) per la valorizzazione dei compensi in natura - *valore normale e valore convenzionale* - salvo alcune deroghe disciplinate tassativamente dall'art. 12 della legge n. 153/1969, sono utilizzati anche per la determinazione della base imponibile contributiva (armonizzazione delle basi imponibili - D.Lgs. n. 314/1997).

Valore normale

Ai fini della determinazione in denaro dei compensi in natura si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'art. 9 del Tuir.

Per valore normale (salvo quanto stabilito per le azioni, obbligazioni e altri titoli) si intende il prezzo o il corrispettivo mediamente praticato per i beni e i servizi della stessa specie o similari, in condizioni di libera concorrenza e al medesimo stadio di commercializzazione, nel

tempo e nel luogo in cui i beni o i servizi sono stati acquisiti o prestati, e, in mancanza di tali riferimenti, nel tempo e nel luogo più prossimi. Per la determinazione del valore normale si fa riferimento ai listini o alle tariffe del soggetto che ha fornito i beni o i servizi, tenendo conto degli sconti d'uso.

Il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti, gratuitamente o meno, è costituito dal prezzo mediamente praticato dall'azienda nelle cessioni ai grossisti. La disposizione è applicabile soltanto ai dipendenti delle aziende che producono beni e che effettuano cessioni ai grossisti, o all'ingrosso e al dettaglio. Restano esclusi i dipendenti di artisti o professionisti, quelli delle aziende che producono beni per la vendita soltanto al dettaglio, delle aziende che producono servizi e di quelle che effettuano soltanto commercializzazione di beni. Il reddito da assoggettare a tassazione è pari al valore normale soltanto se il bene è ceduto o il servizio è prestato gratuitamente (ciò vale anche nel caso dei beni prodotti dall'azienda e ceduti gratuitamente al dipendente); se, invece, per la cessione del bene (anche in caso di bene prodotto dall'azienda e ceduto al dipendente) o la prestazione del servizio, il dipendente corrisponde delle somme (con il sistema del versamento o della trattenuta), è necessario determinare il valore da assoggettare a tassazione sottraendo tali somme dal valore normale del bene o del servizio (Min. finanze, circ. n. 326/E/1997).

Valore convenzionale

Per alcuni fringe benefit la determinazione della base imponibile (sia ai fini fiscali che contributivi), in deroga al concetto generale del valore normale, è individuata facendo riferimento a speciali criteri di determinazione forfettaria dei valori (cd. "valore convenzionale; v. art. 51, c. 4 del Tuir), come illustrato più avanti con riferimento alle più diffuse tipologie di fringe benefit.

Criteri speciali per alcuni beni

Il c. 4 dell'art. 51, individua alcuni dei beni e servizi che più frequentemente vengono concessi ai dipendenti, e cioè gli autoveicoli indicati nell'art. 54, c. 1, lett. a), c) e m) del D.Lgs. n. 285/1992, i motocicli e i ciclomotori concessi in

uso promiscuo, i prestiti e gli immobili e per questi stabilisce speciali criteri di determinazione forfetaria dei valori da assoggettare a tassazione. Resta fermo il criterio del valore normale per le tipologie di beni e servizi diversi da quelli specificati nella disposizione in esame.

Limiti complessivi di esenzione

Il valore complessivo dei beni ceduti e dei servizi prestati al dipendente non eccedente, nel corso del periodo d'imposta interessato, € 258,23 è escluso dalla base imponibile, risultando pertanto esente, per il lavoratore, sia da imposte che da contributi. Se il valore supera il limite, lo stesso concorre a formare il reddito per intero. In sede di tassazione alla fonte del reddito di lavoro dipendente, il sostituto d'imposta deve applicare la ritenuta nel periodo di paga in cui viene superata la predetta soglia di € 258,23; se risulta chiaro che il valore, tenuto conto dell'intero periodo d'imposta, sarà complessivamente superiore al suddetto importo, deve effettuare la ritenuta fin dal primo periodo di paga.

Liberalità

L'art. 6, c. 2, D.L. n. 93/2008 conv. in legge n. 126/2008 ha abrogato la lett. b), c. 2, dell'art. 51 del Tuir quindi l'esenzione per le liberalità, insieme a quella dei sussidi alla medesima lett. b) dell'art. 51, non è più in vigore. Comunque, secondo quanto specificato nella circolare del Ministero delle finanze n. 59/E/2008, con una interpretazione estensiva, è stato chiarito che le liberalità, quelle in natura, possono non perdere l'esenzione, spostandole sulla franchigia di cui al c. 3 dell'art. 51 del Tuir). Al fine di determinare il superamento del limite esente dalla base imponibile bisogna tenere conto anche degli eventuali fringe benefit concessi da altri datori di lavoro nello stesso periodo d'imposta.

Veicoli concessi in uso al lavoratore

Tipologie interessate

Autoveicoli, motocicli e ciclomotori assegnati dal datore di lavoro ad un dipendente (o collaboratore) per espletare l'attività di lavoro e per i quali è consentito anche l'uso personale da parte dello stesso (uso promiscuo).

Il veicolo concesso esclusivamente per uso personale al dipendente costituisce retribuzione imponibile e deve essere valorizzato ai fini fiscali e contributivi con il criterio generale del valore normale al netto di quanto corrisposto dal dipendente stesso.

Base imponibile

Autovettura ad uso promiscuo

Risulta imponibile (sia ai fini fiscali che contributivi) il 30% del costo chilometrico di esercizio corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15.000 km, al netto di quanto trattenuto al dipendente o da questi corrisposto nello stesso periodo d'imposta per l'uso promiscuo del mezzo. Il valore normale così calcolato deve essere rapportato al periodo dell'anno (in trecentosessantacinquesimi) durante il quale il dipendente (o collaboratore) ha la disponibilità del veicolo indipendentemente dal suo effettivo utilizzo. Il costo chilometrico d'esercizio è desumibile dalle tabelle elaborate dall'AcI entro il 30 novembre di ciascun anno e pubblicate dal Ministero dell'economia e delle finanze entro il 31 dicembre, con effetto dal periodo d'imposta successivo.

Esempio

Ipotizziamo un dipendente al quale il datore di lavoro concede ad uso promiscuo un'autovettura Fiat Idea 1.4 77CV. Il reddito imponibile convenzionale rilevato dalle tabelle AcI è pari a € 1.912,73 così determinato: 15.000 Km x costo chilometrico a 15.000 Km x 30% = valore annuale del fringe benefit (15.000 x € 0,4251 x 30% = € 1.912,73).

Se il dipendente utilizzerà l'auto dal 1° gennaio 2010 fino al 31 gennaio 2010 e il datore effettuerà una trattenuta mensile di € 40,00 (compresa di Iva 20%), il reddito imponibile (ai fini fiscali e contributivi) risulterà pari a zero, in quanto il valore del fringe benefit sarà pari a € 122,45 (€ 1.912,73/365 x 31 giorni - € 40,00), valore inferiore al limite di esenzione previsto di € 258,23.

Se il dipendente utilizzerà l'auto per tutto l'anno 2010 senza che gli venga effettuata alcuna trattenuta il reddito imponibile annuo (ai fini fiscali e contributivi) risulterà pari a € 1.912,73 (€ 159,39 mensili).

Busta paga

PAGA BASE		CONTINGENZA	SCATTI D'ANZIANITA'	AD PERSONAM	PREMIO PRODUZIONE	EDR-VARIE 1	VARIE 2	VARIE 3	
								TOTALE	
								1.861,97	
CODICE	DESCRIZIONE			QUANTITA'	VALORE BASE	COMPETENZE	TRATTENUTE		
0001 0033 0801 0802	RETRIBUZIONE ORDINARIA FRINGE BENEFIT (RETRIB. IN NATURA AUTO)			26,00	71,61410	1.861,97 (159,39)	25,99 6,50		
IMP PREVIDENZIALE	CTR PREVIDENZ.	IMP IVS AGGIUNT	CTR AGG IVS	IMP ALTRI	CTR ALTRI	TOT CTR PREVID			
2.021,00	185,73					185,73			
IMP PREVIDAI	FO.N.TE				CTR FASI	TOT CONTRIBUTI			
IMP FISCALE	IRPEF LORDA	DETRAZ. LAVORO	DETRAZ. FAMIL.	IRPEF NETTA	RESTITUZIONE IRPEF		IRPEF DA TRATTENEREA		
M 1.835,63	445,62	89,76		355,86			355,86		
A 24.002,44						IRPEF TASS SEP			
GG	DETRAZ. LAV.	ULTER. DETRAZ.	DETRAZ. CONIUGE	DET. FIGLI	DET. FIGLI < 3 AA	DET. ALTRI FAM.			
M 31	89,76						TOTALE COMPETENZE		
A						1.861,97		TOTALE TRATTENUTE	
						574,08			
IMP TFR 1.1.2001	IMP ALTRE	IMPOSTA 1.1.2001	IMP TFR 31.12.2000	IMPOSTA 31.12.2000	%	ARROT.	NETTO A PAGARE		
						0,11			
	HH/GG	IMPONIBILE	ACCANT	CTR 0,5%	TFR AI FONDI P.	ACCANT NETTO	IMPONIBILE INAIL	1.288,00	
TFR									
NOTE				FIRMA	PERIODO PAGA				
IBAN									

CALENDARIO DELLE PRESENZE																																
GIORNO	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27	28	29	30	31	
ORE LAVORATE ORD.	8	8	8	8	8	S	D	8	8	8	8	8	S	D	8	8	8	8	8	S	D	8	8	8	8	8	8	S	D	8	8	8
CAUSALE ASSENZA																																
ORE LAVORATE STRAORD.																																
ORE LAVORATE TURNO																																
ORE LAVORATE NOTTURNO																																

Prestiti**Tipologie interessate**

Prestiti erogati dall'azienda ai dipendenti/collaboratori, finanziamenti concessi da terzi con i quali il datore di lavoro abbia stipulato accordi o convenzioni, anche in assenza di oneri specifici da parte di quest'ultimo.

Sono esclusi i prestiti stipulati anteriormente al 1° gennaio 1997, quelli di durata inferiore a 12 mesi concessi, a seguito di accordi aziendali, dal datore di lavoro ai dipendenti in contratto di solidarietà o in cassa integrazione guadagni o a dipendenti vittime dell'usura ai sensi della legge n. 108/1996 o ammessi a fruire delle erogazioni pecuniarie a ristoro dei danni conseguenti a rifiuto opposto a richieste estorsive ai sensi del

D.L. n. 419/1991, conv., con mod., dalla legge n. 172/1992.

Base imponibile

Risulta imponibile (sia ai fini fiscali che contributivi) il 50% della differenza tra l'importo degli interessi calcolato al tasso ufficiale di riferimento (Tur) al termine di ciascun anno, e l'importo degli interessi calcolato al tasso praticato dall'azienda.

Esempio

- Tur: 4,00%;
- Tasso applicato al prestito erogato al dipendente: 2,00%.

Costituisce reddito imponibile il 50% della differenza tra il 4,00% e il 2,00%, ovvero l'ammontare degli interessi praticati sul prestito calcolati in base ad un tasso dell'1,00%.

Il sostituto d'imposta è tenuto a calcolare il fringe benefit in ciascun periodo di paga tenendo conto del Tur vigente alla fine del periodo d'imposta precedente, salvo conguaglio a fine anno o alla cessazione del rapporto di lavoro con riferimento al Tur vigente al termine del periodo d'imposta o alla data di cessazione.

Tasso variabile

In caso di prestiti a tasso variabile il prelievo alla fonte deve essere effettuato, alle scadenze delle singole rate di ammortamento del prestito, tenendo conto anche delle variazioni subite dal tasso di interesse iniziale.

Tasso zero

Qualora il prestito venga concesso a tasso zero, il calcolo dell'importo da assoggettare a tassazione deve essere effettuato alle scadenze delle singole rate di ammortamento della quota capitale, secondo quanto già precisato.

Nei casi di restituzione del capitale in un'unica soluzione oltre il periodo d'imposta, l'importo maturato va comunque assoggettato a tassazione in sede di conguaglio di fine anno (si veda par. 2.3.2.2. della circolare del Ministero delle finanze n. 326/E/1997).

Fabbricati**Tipologie interessate**

Fabbricati concessi in locazione, in uso o in comodato al dipendente/collaboratore, sia ad uso abitazione che ad uso commerciale o vario (es. garage), proprio o promiscuo, indipendentemente dalla circostanza che il fabbricato sia di proprietà del datore di lavoro ovvero sia da questi acquisito in locazione anche finanziaria.

Base imponibile

Risulta imponibile (sia ai fini fiscali che contributivi) un importo pari alla differenza tra la rendita catastale del fabbricato (se manca si deve fare riferimento alla rendita presunta), aumentata di tutte le spese inerenti il fabbricato stesso (comprese eventuali utenze) non sostenute dall'utilizzatore, e quanto corrisposto (mediante versamento o trattenuta) per il godimento del fabbricato stesso.

Ripartizione fra dipendenti

Qualora l'unità immobiliare sia concessa in locazione, uso o comodato, a più dipendenti, l'importo, come sopra determinato, dovrà essere

ripartito fra gli utilizzatori in parti uguali o in relazione alle parti di fabbricato a ciascuno assegnate se differenziate.

Alloggio strumentale

Per i fabbricati concessi in connessione all'obbligo di dimorare nell'alloggio stesso (es. portiere di stabile o custode di azienda), si deve assumere soltanto il 30% dell'importo come sopra determinato (alloggio strumentale).

Esempio

Il datore di lavoro concede in uso gratuito al custode di uno stabilimento un alloggio; le spese relative alla conduzione dell'alloggio sono a carico del datore di lavoro.

- Rendita catastale immobile: € 1.320,00;
- Costo annuo di manutenzione più utenze: € 680,00;
- Base imponibile fiscale e contributiva: € 1.320,00 + € 680,00 = € 2.000,00;
- Compenso in natura a carico del custode, pari al 30% di € 2.000,00 = € 600,00 (€ 50,00 mensili).

Azionariato diffuso**Tipologie interessate**

Azioni offerte a condizioni agevolate (gratuitamente ovvero a prezzo scontato rispetto al loro valore normale) alla generalità dei dipendenti (cd. azionariato diffuso; art. 51, c. 2, lett. g del Tuir).

Condizioni

Per l'applicazione del particolare regime in esame devono ricorrere le seguenti condizioni:

- Le azioni devono essere offerte a tutti i dipendenti a tempo indeterminato;
- Non devono essere vendute prima di tre anni (vesting period);
- Non devono essere riacquistate dal datore di lavoro o dalla società emittente.

Base imponibile**Franchigia**

E' prevista una franchigia pari a € 2.065,83 per periodo d'imposta all'interno della quale il valore delle azioni offerte non concorre alla formazione del reddito imponibile.

Risulta pertanto imponibile (sia ai fini fiscali che contributivi) l'importo corrispondente alla differenza tra il valore delle azioni, determinato, ai sensi del c. 4, lett. a), b) e c) dell'art. 9 del Tuir, con i criteri di determinazione del valore normale dei compensi in natura, ridotto di € 2.065,83 e l'eventuale importo pagato dal dipendente.

Esempio

Un dipendente ha beneficiato di un piano di azionariato diffuso che prevedeva l'assegnazione

a titolo gratuito di azioni per un valore totale di € 2.365,83. L'eccedenza di valore (pari a € 300,00) rispetto alla franchigia prevista dalla normativa vigente, pari a € 2.065,83, ha concorso alla formazione del proprio reddito imponibile di lavoro dipendente. La vendita delle azioni, trascorso il periodo di tre anni ha determinato, per il lavoratore, un incasso pari, nel complesso, a € 3.098,75. La plusvalenza, di importo pari all'incassato, determinerà un guadagno in conto capitale, capital gain,

ottenuto sottraendo al corrispettivo incassato la quota del valore di acquisto già assoggettata a tassazione, pari ad € 300,00. L'importo che sarà assoggettato ad imposta sostitutiva sarà pari ad € 2.798,75.

Di seguito la compilazione del cedolino riferito al momento del trasferimento, materiale, della proprietà dei titoli azionari al dipendente. Il lavoratore non ha familiari a carico.

Busta paga

PAGA BASE		CONTINGENZA	SCATTI D'ANZIANITA	AD PERSONAM	PREMIO PRODUZIONE	EDR-VARIE 1	VARIE 2	VARIE 3	
								TOTALE	
								1.887,97	
CODICE	DESCRIZIONE				QUANTITA'	VALORE BASE	COMPETENZE	TRATTENUTE	
0001	RETRIBUZIONE ORDINARIA				26,00	72,61410	1.887,97		
0036	VALORE AZIONI ASSEGNATE					2.365,83			
0037	VALORE AZIONI ESENTE					2.065,83			
0038	VALORE AZIONI IMPONIBILE						(300,00)		
0801	ADDIZIONALE REGIONALE							25,99	
0802	ADDIZIONALE COMUNALE							6,50	
IMP PREVIDENZIALE	CTR PREVIDENZ.	IMP IVS AGGIUNT	CTR AGG IVS	IMP ALTRI	CTR ALTRI	TOT CTR PREVID			
2.188,00	201,08					201,08			
IMP PREVIDAI	FO.N.TE					CTR FASI	TOT CONTRIBUTI		
IMP FISCALE	IRPEF LORDA	DETRAZ. LAVORO	DETRAZ. FAMIL.	IRPEF NETTA	RESTITUZIONE IRPEF		IRPEF DA TRATTENEREA		
M	1.986,89	486,46	85,41	401,05			401,05		
A	25.829,57						IRPEF TASS SEP		
GG	DETRAZ. LAV.	ULTER. DETRAZ.	DETRAZ. CONIUGE	DET. FIGLI	DET. FIGLI < 3 AA	DET. ALTRI FAM.			
M	31	85,41					TOTALE COMPETENZE		
A							1.887,97		
							634,62		
IMP TFR 1.1.2001	IMP ALTRE	IMPOSTA 1.1.2001	IMP TFR 31.12.2000	IMPOSTA 31.12.2000	%	ARROT.	NETTO A PAGARE		
						0,65			
	HH/GG	IMPONIBILE	ACCANT	CTR 0,5%	TFR AI FONDI P.	ACCANT NETTO	IMPONIBILE INAIL	1.254,00	
TFR									
NOTE				FIRMA				PERIODO PAGA	
IBAN									

Polizze assicurative

Tipologie interessate

La stipula di polizze assicurative a favore dei dipendenti presenta risvolti sia fiscali che contributivi; infatti, a seconda del tipo di polizza, cambia anche il trattamento fiscale e

contributivo della stessa, rendendo tale benefit tassabile o meno in capo al lavoratore.

Di seguito una tabella riepiloga le principali tipologie di premio assicurativo pagato dal datore di lavoro e il trattamento contributivo e fiscale in capo al lavoratore.

Tipologia	Premi assicurativi	
	Trattamento contributivo	Trattamento fiscale
Copertura di rischi professionali (compresa responsabilità civile)	Non concorrono alla formazione dell'imponibile	Non concorrono a formare reddito imponibile
Copertura di rischio infortunio extra professionale (morte e invalidità permanente)	Concorrono integralmente alla formazione dell'imponibile (contribuzione ordinaria)	Concorrono alla formazione del reddito imponibile con diritto alla detrazione d'imposta del 19% su un ammontare massimo di € 1.291,14
Polizze vita	Concorrono integralmente alla formazione dell'imponibile	Concorre integralmente alla formazione del reddito imponibile con diritto alla detrazione d'imposta del 19% su un ammontare massimo di € 1.291,14
Polizze sanitarie	Concorrono integralmente alla formazione dell'imponibile	Concorrono integralmente alla formazione dell'imponibile.
Polizze (non professionali) per rischio furto, RC auto, ecc.	Concorrono integralmente alla formazione dell'imponibile	Concorrono integralmente alla formazione del reddito imponibile

Momento impositivo

Per i premi che concorrono a formare reddito imponibile, il momento impositivo ai fini fiscali è individuato nel periodo di paga in cui sono effettuati i pagamenti alla compagnia di assicurazione da parte del sostituto d'imposta; ai fini contributivi l'assoggettamento del premio deve essere effettuato nel mese in cui avviene il pagamento del saldo e, in caso di cessazione del rapporto di lavoro, occorrerà quantificare la parte di premio a saldo dovuto per il lavoratore interessato

Altri fringe benefit

Abbonamenti a giornali e riviste

L'abbonamento pagato dal datore di lavoro a favore di alcuni dipendenti per giornali e riviste non inerenti all'attività lavorativa, rappresenta reddito in natura nella misura equivalente al costo dell'abbonamento o valore normale.

Spese relative ad opere o servizi

Con riferimento alle spese relative ad opere e servizi, sostenute dal datore di lavoro, va ribadito che queste non rientrano nel reddito di lavoro dipendente se i servizi considerati sono utilizzabili dalla generalità dei lavoratori dipendenti o da categorie di dipendenti; ove

invece gli stessi siano a disposizione solo di taluni lavoratori dipendenti essi costituiscono *fringe benefits* per gli utilizzatori e le spese relative concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

Rientrano, a titolo di esempio, nelle spese per opere o servizi, sostenute dal datore di lavoro, oltre agli asili nido, gli impianti sportivi e, più in generale, tutte le strutture ricreative, di proprietà dell'azienda o affittati (Cral, campi da tennis, etc.) utilizzabili dalla generalità dei

dipendenti o da categorie di dipendenti; inoltre la disposizione esonerativa si applica anche alle somme destinate dal datore di lavoro alla costituzione di spacci aziendali (i successivi acquisti da parte dei dipendenti costituiscono mere operazioni commerciali e, quindi, sono irrilevanti ai fini della tassazione del reddito di lavoro dipendente, anche se avvengono a prezzi scontati), alle somme corrisposte dal datore di lavoro, sempre alla generalità di dipendenti o a categorie di dipendenti, al fine di consentire l'iscrizione agli asili nido e ai soggiorni climatici per i figli dei dipendenti, quelle per iscrizione gratuita a circoli privati e club, per iscrizione gratuita a corsi di formazione extraprofessionale (quelle per corsi di formazione professionali sono costi di produzione dell'impresa), quelle per il pagamento delle tasse scolastiche ai figli dei dipendenti e, in linea di principio, alle borse di studio.

Corsi di formazione extraprofessionale

Anche in tale ipotesi occorre verificare se la possibilità di partecipare ai corsi è riservata solo ad alcuni soggetti oppure alla generalità dei dipendenti (o a intere categorie di dipendenti). Nel primo caso il costo sostenuto dall'azienda rappresenta un fringe benefit (concorre alla formazione del reddito imponibile).

Vendita agevolata di personal computer

La cessione in favore dei propri dipendenti di personal computer, di nuova fabbricazione, ad un prezzo pari a quello di acquisto, se attuata da imprese o da enti soggetti all'imposta sul reddito delle società, non dà luogo, ai fini delle imposte sul reddito, al presupposto di imponibilità come compenso in natura ovvero non concorre a formare reddito imponibile la differenza tra il

valore normale del personal computer e il valore di cessione in favore del dipendente.

Mensa aziendale

Il servizio mensa può essere gestito dal datore di lavoro in più modi: all' interno dell'azienda in forma diretta o in appalto a terzi; mediante contratto stipulato con mense interaziendali; con convenzioni prestabilite con pubblici esercizi; con l'utilizzo di ticket restaurant o buoni pasto.

L'art. 51 del Tuir prevede che le prestazioni sostitutive del servizio mensa, consistenti nella fornitura dei cosiddetti "buoni pasto", siano sempre escluse dalla tassazione fino all'importo giornaliero di € 5,29 e che le indennità di mensa non siano imponibili fino ad un importo complessivo giornaliero di € 5,29 soltanto se corrisposte agli addetti ai cantieri edili, ad altre strutture lavorative a carattere temporaneo o ad unità produttive ubicate in zone ove manchino strutture o servizi di ristorazione.

L'importo di € 5,29, determinato sul valore nominale del buono pasto per singolo giorno lavorativo, è al netto del contributo previdenziale e di un eventuale importo a carico del dipendente.

Approfondimenti

Compensi in natura e Tfr

I fringe benefit ovvero i compensi in natura erogati a titolo non occasionale si computano nel Tfr.

Riferimenti normativi

R.D. 16 marzo 1942, n. 262, art. 2099 (retribuzione in natura)
Legge 30 aprile 1969, n. 153, art.12 (determinazione dell'imponibile ai fini contributivi)
D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt 9, 49 e 51
D.Lgs. 2 settembre 1997, n. 314 (armonizzazione dell'imponibile fiscale e contributivo)
D.L. 4 luglio 2006, n. 223, conv. in legge 4 agosto 2006, n. 248 (stock option)
D.L. 3 ottobre 2006, n. 262, conv. in legge 24 novembre 2006, n. 286 (stock option)
D.L. 27 maggio 2008, n. 93 conv. in legge 24 luglio 2008, n. 126 (liberalità e sussidi)
Legge 6 agosto 2008, n. 133, art. 82, c. 23 (nuovo regime per le stock option)
Ministero delle finanze, circolare 23 dicembre 1997, n. 326/E
Agenzia delle entrate, circolare 19 gennaio 2007, n. 1
Agenzia delle entrate, circolare 17 aprile 2007, n. 21
Agenzia delle entrate, circolare 22 ottobre 2008, n. 59
Inps, circolare 24 dicembre 1997, n. 263/E
Inps, circolare 11 dicembre 2009, n. 123

CONVEGNI E CORSI DI AGGIORNAMENTO

In questa rubrica vengono segnalati tutti gli incontri di aggiornamento professionale organizzati da OsraInForma e i convegni sponsorizzati da Osra e dai propri partner nei prossimi mesi.

Convegni Unico e Studi di Settore

Data / Sessione	Località	Relatore	Per Informazioni
7-05-2010 PM	Rivoli (TO)	GIGLIOTTI	WKI OSRA Tel. 01127366614
10-05-2010 AM-PM	Trapani	GIGLIOTTI	EDINFORM Tel. 0923872287
11-05-2010 PM	Milano	GIGLIOTTI	Filiale Lombardia Tel. 029033121
12-05-2010 AM	Parma	GIGLIOTTI	Team Memores Tel. 0523576911
13-05-2010 AM	Cuneo	BARONE	A&C SERVIZI Tel. 0171415111
13-05-2010 AM	Bologna	GIGLIOTTI	Filiale Emilia Romagna Tel. 0535610132
14-05-2010 AM	Forlì	GIGLIOTTI	Filiale Emilia Romagna Tel 0535610132
19-05-2010 AM	Vicenza	GIGLIOTTI	Filiale Veneto Tel. 0445869869
19-05-2010 PM	Verona	GIGLIOTTI	Filiale Veneto Tel. 0445869869
20-05-2010 AM	Ivrea	GIGLIOTTI	Filiale Piemonte Tel. 01127366614
20-05-2010 PM	Milano	GIGLIOTTI	Filiale Lombardia Tel. 029033121
24-05-2010 PM	Erba	BERARDO	Filiale Lombardia Tel. 029033121
24-05-2010 AM	Terni	BARONE	Filiale Umbria Tel. 075393102
25-05-2010 PM	Vercelli	BERARDO	Filiale Lombardia Tel. 029033121
25-05-2010 AM	Roma	GIGLIOTTI	Centrosistemi-Datamate Tel 0682097985- Tel 0687148378
25-05-2010 PM	Roma	GIGLIOTTI	Filiale Lazio Tel. 0645428950
3-06-2010 AM	San Benedetto del Tronto(AP)	GIGLIOTTI	Osra Adriatica Tel. 0736343677