

Sindacale

- S66-25 - ITS Academy – Decreto-legge n. 45/2025 – Fondi di finanziamento - È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto-legge n.45/2025 che contiene anche disposizioni relative allo stanziamento dei fondi per l'ampliamento dell'offerta formativa degli ITS Academy
- S67-25 - Lavoratori stranieri – Conversione del permesso di soggiorno per lavoro stagionale – Chiarimenti ministeriali - Il Ministero del Lavoro chiarisce che i lavoratori stranieri titolari di un permesso di soggiorno rilasciato per lavoro stagionale possono svolgere attività lavorativa non stagionale, nelle more della decisione da parte dello Sportello unico immigrazione sulla domanda di conversione
- S68-25 - Inail: aggiornamenti degli applicativi comunicazione e denuncia di infortunio - A partire dal 23 maggio, Inail renderà disponibile la versione aggiornata degli applicativi per la Comunicazione di infortunio e la Denuncia/Comunicazione di infortunio, al fine di acquisire le informazioni relative ad eventuali infortuni occorsi in cantiere
- S69-25 - Inail: pubblicate le regole tecniche del bando ISI 2024 - Pubblicate da Inail le regole tecniche e le modalità di funzionamento dello sportello informativo del bando ISI 2024
- S70-25 - Inail: al via le domande dell'ambito B dell'avviso formazione ed informazione 2024 - Dal 20 maggio sarà attivo lo sportello online per le domande dell'ambito B del progetto Inail 2024 su formazione e informazione nell'ambito della prevenzione
- S71-25 - CNCE: Verbale di Accordo di rinnovo del CCNL Artigianato Edilizia del 20 maggio 2025 - Trasmesso dalla CNCE il Verbale di Accordo di rinnovo del CCNL Artigianato Edilizia del 20 maggio 2025
- S72-25 - Legge 29 maggio 1982, n. 297 – TFR – Indice ISTAT relativo al mese di aprile 2025 - Il coefficiente mensile del trattamento di fine rapporto

Fiscalità

- F34-25 - Superbonus e bonus edilizi aggiornamenti catastali e gestione dei contenziosi: webinar Ance del 4 giugno - Superbonus, variazioni catastali e contenziosi: il punto dell'Ance nel webinar del 4 giugno alle 15.00
- F35-25 - Nuovi chiarimenti sulla tassazione dei trasferimenti di diritti reali immobiliari – Risposte n. 129/2025 e 133/2025 - Nuovi chiarimenti delle Entrate sulla tassazione delle “operazioni immobiliari”: focus su diritti di superficie, usufrutto e nuda proprietà
- F36-25 - Fusione societaria e cessione dei crediti Superbonus: nuovi chiarimenti - L'Agenzia delle Entrate ancora sul tema delle operazioni straordinarie tra società e sulla gestione dei crediti da Superbonus in caso di fusione per incorporazione. Confermata la possibilità per la società incorporante di subentrare nei crediti e di utilizzarli in compensazione, chiarita invece la procedura per la cessione a terzi dei crediti nel caso di accordi preesistenti della società incorporata
- F37-25 - Investimenti tecnologici 4.0: approvato il modello per l'accesso al credito - Via libera da parte del Mimit al modello di comunicazione per le imprese che intendono accedere al credito di imposta 4.0, una misura prevista dalla legge di Bilancio 2025 per incentivare l'innovazione tecnologica. Le risorse disponibili ammontano a 2,2 miliardi di euro e saranno riservate esclusivamente agli investimenti in beni materiali strumentali
- F38-25 - Novità sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente: arriva la Circolare dell'Agenzia delle Entrate - Novità sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente: in una circolare le indicazioni operative dell'Agenzia delle Entrate
- F39-25 - Regime IVA del distacco di personale in attuazione degli obblighi UE – C.M. 5/E/2025 - Dal 1° gennaio 2025, soggetto ad IVA il distacco personale anche se il corrispettivo è pari al mero rimborso del costo per il dipendente. I chiarimenti della C.M. 5/E/2025 dopo il D.L. 131/2024 e la sentenza UE

S66-25 - ITS Academy – Decreto-legge n. 45/2025 – Fondi di finanziamento

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto-legge n.45/2025 che contiene anche disposizioni relative allo stanziamento dei fondi per l'ampliamento dell'offerta formativa degli ITS Academy

È stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il decreto – legge n. 45/2025 recante « Ulteriori disposizioni urgenti in materia di attuazione delle misure del Piano Nazionale di Ripresa e Resilienza e per l'avvio dell'anno scolastico 2025/2026 ».

Per quanto di interesse, si segnala che l'art. 10 del decreto, rubricato “Disposizioni urgenti per la promozione della internazionalizzazione degli ITS Academy – Piano Mattei”, apporta modifiche all'articolo 8, comma 2, del decreto-legge n. 160/2024, convertito, con modificazioni, dalla legge n. 199/2024.

In particolare, il comma 1, lett. a), dell'art. 10 modifica il primo periodo del sopracitato articolo del decreto-legge n. 160/2024, ridefinendo l'ammontare della somma stanziata per l'ampliamento dell'offerta formativa volta alla promozione dei processi di internazionalizzazione degli ITS Academy nell'ambito del Piano Mattei, prevedendo una spesa pari a «1 milione di euro per ciascuno degli anni 2024 e 2025».

Inoltre, la lettera b) del medesimo comma 1 modifica il secondo periodo dell'articolo 8, prevedendo che, agli oneri derivanti dalla promozione dei processi di internazionalizzazione degli Istituti tecnologici superiori (ITS Academy) di cui alla legge n. 99/2022, nell'ambito del Piano Mattei, si debba provvedere, «quanto a 1 milione di euro per l'anno 2025, mediante corrispondente riduzione dello stanziamento del fondo speciale di parte corrente iscritto, ai fini del bilancio triennale 2025-2027, nell'ambito del programma “Fondi di riserva e speciali” della missione “Fondi da ripartire” dello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze per l'anno 2025, allo scopo parzialmente utilizzando l'accantonamento relativo al Ministero dell'istruzione e del merito».

Per quanto ivi non riportato si rinvia al testo del decreto.

S67-25 - Lavoratori stranieri – Conversione del permesso di soggiorno per lavoro stagionale – Chiarimenti ministeriali

Il Ministero del Lavoro chiarisce che i lavoratori stranieri titolari di un permesso di soggiorno rilasciato per lavoro stagionale possono svolgere attività lavorativa non stagionale, nelle more della decisione da parte dello Sportello unico immigrazione sulla domanda di conversione

Il Ministero del Lavoro, con l'allegata circolare n. 10/2025, ha fornito alcuni chiarimenti in ordine alla possibilità per i lavoratori stranieri titolari di un permesso di soggiorno rilasciato per lavoro stagionale, di svolgere attività lavorativa non stagionale, nelle more della decisione da parte dello Sportello unico immigrazione sulla domanda di conversione.

Si rammenta che l'art. 24, comma 10, del d.lgs. n. 286/1998 (T.U.I.) prevede che il lavoratore stagionale, che abbia svolto regolare attività lavorativa sul territorio nazionale per almeno tre mesi, al quale venga offerto un contratto di lavoro subordinato a tempo determinato o indeterminato, possa chiedere allo sportello unico per l'immigrazione di convertire il proprio titolo di soggiorno in permesso di soggiorno per lavoro subordinato non stagionale.

Il decreto-legge n.145/2024, convertito con modificazioni dalla legge n. 187/2024, ha posto le conversioni dei permessi di soggiorno per lavoro stagionale al di fuori delle quote dei decreti flussi, con la possibilità quindi di presentare la relativa domanda in qualunque momento dell'anno e senza alcun limite numerico.

La conversione è possibile in presenza di qualsiasi offerta di lavoro subordinato a tempo determinato o indeterminato, a condizione che la stessa garantisca un orario di lavoro di almeno 20 ore settimanali e, nel caso di lavoro domestico, una retribuzione mensile non inferiore al minimo previsto per l'assegno sociale.

Il dicastero rammenta che, ai sensi dell'articolo 5, comma 9-bis, del citato d.lgs. n. 286/1998, il soggetto richiedente un permesso per lavoro subordinato può svolgere temporaneamente l'attività lavorativa nelle more del rilascio o del rinnovo del permesso di soggiorno, alle seguenti condizioni:

- - la domanda di rilascio sia stata presentata entro otto giorni dall'ingresso sul territorio italiano, all'atto della stipula del contratto di soggiorno presso lo Sportello unico per l'immigrazione oppure, in caso di rinnovo, prima della scadenza del permesso o entro sessanta giorni dalla scadenza dello stesso;
- - sia stata rilasciata dal competente ufficio la ricevuta attestante l'avvenuta presentazione della richiesta di rilascio o di rinnovo del permesso.

Tale disposizione si riferisce testualmente solo ai richiedenti un permesso per lavoro subordinato, ma già con la nota congiunta n. 4079/2018, adottata dal Ministero del Lavoro e dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro, ne è stata estesa l'applicabilità anche ai richiedenti un permesso di soggiorno per motivi familiari, trattandosi di permessi che comunque abilitano al lavoro.

Analogamente, in virtù di un'interpretazione delle norme sopra richiamate e alla luce dei principi di uguaglianza e di diritto al lavoro stabiliti dalla Costituzione italiana, nonché dell'applicazione del principio di ragionevolezza, il dicastero ritiene che il suddetto art. 5,

comma 9-bis, possa trovare applicazione anche ai casi di conversione del permesso di soggiorno da lavoro stagionale a lavoro non stagionale.

Se, infatti, la finalità della legge è quella di consentire al lavoratore migrante di svolgere regolare attività lavorativa anche quando l'esito dell'iter burocratico sulla sua domanda è ancora incerto, evitando il più possibile situazioni di lavoro irregolare o di disoccupazione, tale finalità sussiste, evidentemente, non solo nelle more del rilascio/rinnovo del permesso di soggiorno, ma anche nei casi in cui il lavoratore sia in attesa della risposta sulla sua domanda di conversione.

Poiché la domanda di conversione, come quella del rinnovo, rappresenta un procedimento amministrativo che non preclude la regolarità del soggiorno e il diritto di lavorare, anche in tali casi, per tutto il periodo necessario per l'istruttoria, lo straniero potrà contare sulla piena legittimità del soggiorno e iniziare a svolgere, nell'attesa della convocazione presso lo sportello unico, la nuova attività lavorativa a carattere non stagionale, previo invio telematico del modello Unilav (in caso di lavoro subordinato) o denuncia del rapporto di lavoro all'INPS (in caso di lavoro domestico).



 **MINISTERO del LAVORO
e delle POLITICHE SOCIALI**

**Dipartimento per le politiche sociali,
del terzo settore e migratorie**

All'Ispettorato Nazionale del Lavoro

E p.c.
All'Ufficio legislativo

Al Dipartimento per le politiche sociali, del Terzo settore e migratorie

Al Ministero dell'Interno

-Dipartimento per le libertà civili e l'immigrazione
Direzione centrale per le politiche migratorie

- Dipartimento della Pubblica Sicurezza
Direzione Centrale dell'Immigrazione e della Polizia delle Frontiere

OGGETTO: Conversione del permesso di soggiorno da lavoro stagionale a lavoro non stagionale (art. 24, comma 10 del D.lgs. n. 286/1998, così come modificato dal decreto-legge n. 145/2024, convertito con modificazioni dalla legge n. 187/2024) - Indicazioni operative in merito alla possibilità di lavorare nelle more della decisione sulla domanda di conversione.

A seguito di diverse segnalazioni pervenute alla scrivente Direzione Generale, si ritiene opportuno fornire alcuni chiarimenti circa la possibilità per i lavoratori stranieri titolari di un permesso di soggiorno rilasciato per lavoro stagionale, di svolgere attività lavorativa non stagionale, nelle more della decisione da parte dello sportello unico immigrazione sulla domanda di conversione.

L'art. 24, comma 10, del d.lgs. n. 286/1998 (T.U.I.) prevede che il lavoratore stagionale, che abbia svolto regolare attività lavorativa sul territorio nazionale per almeno tre mesi, al quale venga offerto un contratto di lavoro subordinato a tempo determinato o indeterminato, possa chiedere allo sportello unico per l'immigrazione di convertire il proprio titolo di soggiorno in permesso di soggiorno per lavoro subordinato non stagionale.

Il decreto-legge n.145 dell'11 ottobre 2024, convertito con modificazioni dalla legge 9 dicembre 2024, n. 187, ha posto le conversioni dei permessi di soggiorno per lavoro stagionale al di fuori delle quote dei decreti flussi, con la possibilità quindi di presentare la relativa domanda in qualunque momento dell'anno e senza alcun limite numerico.

La conversione è possibile in presenza di qualsiasi offerta di lavoro subordinato a tempo determinato o

Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali

DG per le politiche migratorie e per
l'inserimento sociale e lavorativo dei

Segreteria del Direttore Generale

Via Fornovo, 8 - 00192 - Roma

Tel 064683.2190

pec: dgimmigrazione@pec.lavoro.gov.it

mail: dgimmigrazione@lavoro.gov.it

www.lavoro.gov.it

indeterminato, a condizione che la stessa garantisca un orario di lavoro di almeno 20 ore settimanali e, nel caso di lavoro domestico, una retribuzione mensile non inferiore al minimo previsto per l'assegno sociale.

Relativamente ai diritti esercitabili nella fase di conversione del permesso di soggiorno da stagionale a non stagionale, si ritiene possa trovare applicazione quanto previsto dall'articolo 5, comma 9-bis del sopra citato D.lgs. n. 286/1998.

Tale articolo consente al soggetto richiedente un permesso per lavoro subordinato di svolgere temporaneamente l'attività lavorativa nelle more del rilascio o del rinnovo del permesso di soggiorno, alle seguenti condizioni:

- la domanda di rilascio sia stata presentata entro otto giorni dall'ingresso sul territorio italiano, all'atto della stipula del contratto di soggiorno presso lo Sportello unico per l'immigrazione oppure, in caso di rinnovo, prima della scadenza del permesso o entro sessanta giorni dalla scadenza dello stesso;
- sia stata rilasciata dal competente ufficio la ricevuta attestante l'avvenuta presentazione della richiesta di rilascio o di rinnovo del permesso.

La ratio della norma è quella di evitare che il lavoratore straniero non abbia la possibilità di lavorare durante il periodo necessario alla definizione dell'iter procedimentale relativo al rilascio o al rinnovo del permesso di soggiorno.

Tale disposizione si riferisce testualmente soltanto ai richiedenti un permesso per lavoro subordinato, ma già con la [nota congiunta](#) n. 4079 del 7 maggio 2018, adottata dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali e dall'Ispettorato Nazionale del Lavoro, ne è stata estesa l'applicabilità anche ai richiedenti un permesso di soggiorno per motivi familiari, trattandosi di permessi che comunque abilitano al lavoro.

Analogamente, in virtù di un'interpretazione delle norme sopra richiamate alla luce dei principi di uguaglianza e di diritto al lavoro stabiliti dalla Costituzione italiana, nonché dell'applicazione del principio di ragionevolezza, si ritiene che l'articolo 5, comma 9 - bis possa trovare applicazione anche ai casi di conversione del permesso di soggiorno da lavoro stagionale a lavoro non stagionale.

Se, infatti, la finalità della legge è quella di consentire al lavoratore migrante di svolgere regolare attività lavorativa anche quando l'esito dell'iter burocratico sulla sua domanda è ancora incerto, evitando il più possibile situazioni di lavoro irregolare o di disoccupazione, tale finalità sussiste evidentemente, non solo nelle more del rilascio/rinnovo del permesso di soggiorno, ma anche nei casi in cui il lavoratore sia in attesa della risposta sulla sua domanda di conversione. Anche in tali casi, infatti, vi è il rischio che il lavoratore possa perdere, nelle more della decisione, l'opportunità lavorativa che rappresenta la base stessa della sua domanda di conversione del permesso di soggiorno.

Poiché la domanda di conversione, come quella del rinnovo, rappresenta un procedimento amministrativo che non preclude la regolarità del soggiorno e il diritto di lavorare, anche in tali casi, per tutto il periodo necessario all'Amministrazione per portare a termine l'istruttoria, lo straniero potrà contare sulla piena legittimità del soggiorno e iniziare a svolgere, nell'attesa della convocazione presso lo sportello unico, la nuova attività lavorativa a carattere non stagionale, previo invio telematico del modello *Unilav* (in caso di lavoro subordinato) o denuncia del rapporto di lavoro all'INPS (in caso di lavoro domestico).

Il Direttore Generale
Stefania Congia

Documento firmato digitalmente secondo le indicazioni sulla dematerializzazione ai sensi e per gli effetti degli articoli 20 e 21 del D.Lgs 7 marzo n. 82 "Codice dell'Amministrazione Digitale e s.m.i.

S68-25 - Inail: aggiornamenti degli applicativi comunicazione e denuncia di infortunio

A partire dal 23 maggio, Inail renderà disponibile la versione aggiornata degli applicativi per la Comunicazione di infortunio e la Denuncia/Comunicazione di infortunio, al fine di acquisire le informazioni relative ad eventuali infortuni occorsi in cantiere

L'Inail informa che dal, 23 maggio 2025 , sarà disponibile la versione aggiornata degli applicativi Comunicazione di infortunio e Denuncia/Comunicazione di infortunio.

È previsto un nuovo campo obbligatorio per l'acquisizione dell'informazione relativa all'eventuale accadimento dell'evento lesivo in cantiere.

L'inserimento dell'informazione "Attività svolta in cantiere" è finalizzato anche alla gestione della patente a crediti nei cantieri temporanei o mobili.

Le cronologie delle versioni, contenenti i dettagli delle modifiche e le documentazioni tecniche aggiornate per l'invio offline dei due adempimenti citati, sono disponibili seguendo i percorsi:

Home > Atti e documenti > Assicurazione > sezione Prestazioni > Denuncia infortunio

Home > Atti e documenti > Prevenzione > Comunicazione di infortunio

L'Inail comunica inoltre che le documentazioni tecniche aggiornate dei due servizi in cooperazione applicativa sono state comunicate alle aziende che utilizzano tale modalità di trasmissione.

S69-25 - Inail: pubblicate le regole tecniche del bando ISI 2024

Pubblicate da Inail le regole tecniche e le modalità di funzionamento dello sportello informativo del bando ISI 2024

Si informa che, nella sezione “Manuali e Regole tecniche” della pagina dedicata al Bando Isi 2024 , Inail ha pubblicato il documento “Regole tecniche e modalità di svolgimento dello sportello informatico di ISI 2024”, che descrive il funzionamento dello sportello informatico e le modalità di comportamento cui i partecipanti devono attenersi, con particolare riguardo alla fase di invio della domanda online (click day), ai sensi dell’art. 14 dell’Avviso pubblico Isi 2024.

S70-25 - Inail: al via le domande dell'ambito B dell'avviso formazione ed informazione 2024

Dal 20 maggio sarà attivo lo sportello online per le domande dell'ambito B del progetto Inail 2024 su formazione e informazione nell'ambito della prevenzione

Inail finanzia la realizzazione ed erogazione di progetti integrati di formazione e informazione a contenuto prevenzionale, ai sensi degli artt. 9 e 10 del decreto legislativo 9 aprile 2008, n. 81 e s.m.i., nonché del disposto dell'art. 12 della legge 7 agosto 1990, n. 241.

Facendo seguito alle precedenti comunicazioni sul tema, per opportuna conoscenza, si informa che, dalle ore 12:00 del 20 maggio 2025 alle ore 17:00 del 27 maggio 2025, è aperto lo sportello informatico per la compilazione ed invio della domanda dei proponenti dell'ambito B "Il ruolo delle figure coinvolte nella prevenzione e tutela nei percorsi per le competenze trasversali e l'orientamento" (PCTO)".

Possano presentare domanda di partecipazione i seguenti soggetti proponenti:

- a) organizzazioni sindacali nazionali dei datori di lavoro e organizzazioni sindacali nazionali dei lavoratori, rappresentate nell'ambito della Commissione consultiva permanente per la salute e sicurezza sul lavoro di cui all'art. 6 del d.lgs. 81/2008, che potranno partecipare all'Avviso pubblico per lo svolgimento di attività formative e informative direttamente o avvalendosi di strutture formative di loro diretta ed esclusiva emanazione, o anche per il tramite di società di servizi controllate dalle predette organizzazioni (ai sensi dell'art. 2359 c.c. comma 1, punto 1), ad esclusione delle Associazioni e Federazioni ad esse aderenti ;
- b) organismi paritetici di cui all'art. 2, co. 1, lett. ee) e all'art. 51 del d.lgs. 81/2008, iscritti al Repertorio di cui al D.M. 11 ottobre 2022 n. 171.

Si ricorda che il Formedil aveva manifestato interesse per l'ambito tematico C "Cambiamenti climatici – sostenibilità ambientale /sostenibilità sociale".

S71-25 - CNCE: Verbale di Accordo di rinnovo del CCNL Artigianato Edilizia del 20 maggio 2025

Trasmesso dalla CNCE il Verbale di Accordo di rinnovo del CCNL Artigianato Edilizia del 20 maggio 2025

La CNCE trasmette il Verbale di Accordo di rinnovo del CCNL Artigianato Edilizia del 20 maggio 2025.

Di seguito il testo.

Prot. n. 11498/p/ep

Roma, 21 maggio 2025

A tutte le Casse Edili/Edilcasse

e, p.c. Ai componenti il
Consiglio di Amministrazione
della CNCE

Loro sedi

Lettera circolare n. 17/2025

Oggetto: trasmissione Verbale di Accordo di rinnovo del CCNL Artigianato Edilizia del 20 maggio 2025

Si allega alla presente il Verbale di Accordo di rinnovo del CCNL Artigianato Edilizia sottoscritto lo scorso 20 maggio.

Cordiali saluti.

Il Direttore
F.to Bianca Maria Baron

Allegato: 1

VERBALE DI ACCORDO

Roma 20 maggio 2025

tra

ANAEPa- Confartigianato Edilizia, CNA Costruzioni, Fiae-Casartigiani, Clai Edilizia,

e

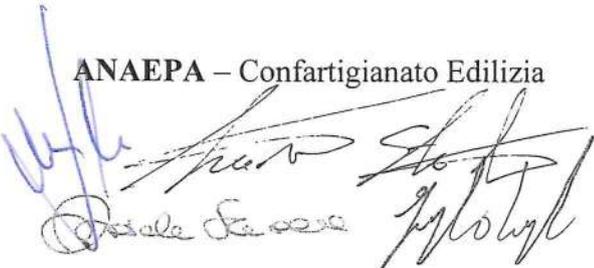
Feneal-UIL, Filca-CISL, Fillea-CGIL

si è convenuto quanto segue per il rinnovo del CCNL 4 maggio 2022 per i lavoratori dipendenti delle imprese artigiane e delle piccole e medie imprese industriali dell'Edilizia e affini.

I	PREMESSA	» 3
II	LAVORATORI STRANIERI	» 6
III	DICHIARAZIONE A VERBALE - PREVEDI	» 7
IV	COMMISSIONE ARMONIZZAZIONE CONTRATTUALE	» 8
V	ALLEGATO A-2025 PREMIALITA' IMPRESE VIRTUOSE E LAVORATORI	» 9
VI	ALLEGATO B-2025 PREMIALITA' ENTI BILATERALI	» 11
VII	ALLEGATO C-2025 TRASFERTA	» 13
VIII	ALLEGATO D-2025 CATALOGO FORMATIVO NAZIONALE	» 17
IX	ALLEGATO E-2025 SORVEGLIANZA SANITARIA	» 26
X	ALLEGATO F-2025 MODELLO DI DENUNCIA UNICA EDILIZIA (D.U.E.)	» 29
XI	ALLEGATO G-2025 FONDO ARTIGIANATO QUALIFICAZIONE E SVILUPPO	» 31
XII	ALLEGATO H-2025 COMMISSIONE FAQs	» 32
XIII	ALLEGATO I-2025 PROTOCOLLO ORARIO DI LAVORO	» 33
XIV	AUMENTI RETRIBUTIVI	» 34
XV	ART.103 DECORRENZA E DURATA	» 35

Letto, confermato e sottoscritto.

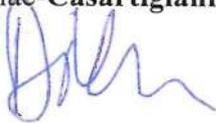
ANAEPA – Confartigianato Edilizia



CNA Costruzioni



Fiae-Casartigiani



Claai Edilizia



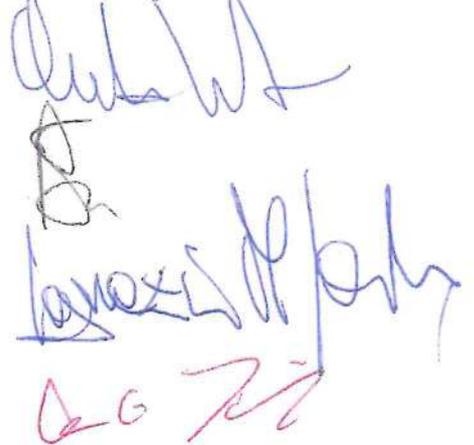
FENEAL – UIL



FILCA – CISL



FILLEA – CGIL



Premesso

- che le Parti Sociali in data odierna hanno sottoscritto il presente rinnovo contrattuale in una fase che, dopo un triennio caratterizzato da una significativa espansione del settore edile, lo stesso mostra i primi segnali di flessione, legati sia a dinamiche interne che a un progressivo riassetto del mercato di riferimento. In questo contesto, le Parti confermano la centralità della Sicurezza, della Formazione e della qualificazione professionale dei dipendenti nonché la qualificazione delle imprese, come elementi fondanti del presente rinnovo contrattuale.
- che le Parti ritengono imprescindibile valorizzare le imprese virtuose che garantiscono qualità del lavoro, rispetto delle normative e investimenti in formazione e sicurezza, anche attraverso specifiche forme di premialità. Le Parti si impegnano altresì a promuovere congiuntamente presso le istituzioni competenti interventi normativi coerenti, finalizzati a valorizzare un modello imprenditoriale responsabile. In tale prospettiva, viene riconosciuto il ruolo centrale dell'imprenditore artigiano come figura determinante per l'innovazione, la gestione della qualità e la crescita del settore, da sostenere attraverso percorsi di qualificazione, semplificazioni operative e misure che ne tutelino la funzione sociale ed economica.
- che le Parti confermano e ribadiscono che il presente Contratto Collettivo Nazionale di Lavoro, applicabile alle imprese del settore edile operanti nell'ambito dell'artigianato, della piccola e media impresa e delle cooperative artigiane, costituisce il riferimento contrattuale esclusivo per i rapporti di lavoro dipendente in tali ambiti. Le Parti si impegnano a garantirne il riconoscimento e l'applicazione nell'ambito di tutto il sistema Edile Nazionale (Casse Edili/Edilcasse e Enti unificati Formedil) richiedendo alla CNCE e al Formedil nazionale, l'attivazione di un costante monitoraggio sull'uniforme attuazione del presente CCNL, anche al fine di contrastare fenomeni di dumping contrattuale e garantire la corretta concorrenza tra le imprese.

Concordano

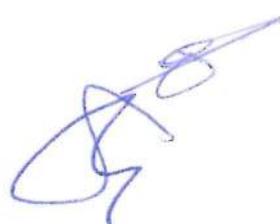
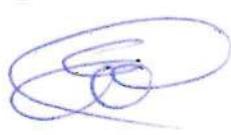
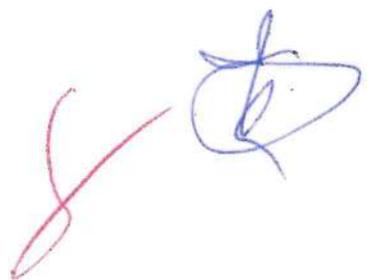
- di impegnarsi ad armonizzare gli Statuti degli Enti unificati regionali/territoriali, laddove già esistenti, allo Statuto dell'Ente unico di Formazione e Sicurezza nazionale con la partecipazione di tutte le PPSS che compongono il Sistema bilaterale nazionale Edile. Le Parti riconoscono con favore l'avvenuto riconoscimento da parte dell'Unione Europea di EBC (European Builders Confederation) quale soggetto legittimato a partecipare al dialogo sociale europeo nel settore delle costruzioni. In tal senso, si impegnano a favorire, ciascuna per la propria parte, il pieno inserimento di EBC nei meccanismi formali del dialogo sociale europeo, contribuendo così a rafforzare una rappresentanza più inclusiva e aderente alla reale composizione del tessuto imprenditoriale del settore a livello europeo.
- di attivarsi congiuntamente al fine di definire valide proposte per l'introduzione di previsioni normative che regolamentino l'accesso alla professione in edilizia mediante l'individuazione

di requisiti di qualificazione dell'imprenditore e dell'impresa in armonia con le previsioni normative in essere utili anche ai fini dello svolgimento di interventi agevolati da incentivi fiscali, al fine di garantire trasparenza, qualità e sicurezza dei lavori tenendo conto anche di quanto previsto nel presente Accordo sulla formazione dei lavoratori dipendenti;

- di attivarsi al fine di avviare una politica attiva di inserimento nel mondo del lavoro edile che faciliti e sia propedeutica all'inserimento nel settore dei giovani, tramite il coinvolgimento e la valorizzazione degli enti bilaterali di settore.

Inoltre, le Parti concordano di intervenire urgentemente presso ogni organo istituzionale anche attraverso le richieste di appositi incontri congiunti, al fine di:

- 1) promuovere congiuntamente, presso il Governo e il Parlamento, un'azione volta a ristabilire un quadro stabile e strutturale di incentivazione nel mercato privato delle costruzioni, capace di sostenere gli investimenti delle famiglie finalizzati all'efficientamento energetico, alla riqualificazione del patrimonio edilizio esistente e alla messa in sicurezza sismica, contribuendo così al raggiungimento degli obiettivi ambientali e sociali previsti a livello nazionale ed europeo e assicurando al contempo certezza e continuità agli operatori del settore;
- 2) rafforzare strumenti che favoriscano l'effettiva inclusione delle Micro e Piccole Imprese nel mercato degli appalti pubblici, anche alla luce dei primi, importanti passi compiuti con la riforma del Codice dei contratti e il relativo correttivo. Le Parti ritengono imprescindibile assicurare, in ogni caso, l'applicazione della contrattazione collettiva nazionale e territoriale dell'edilizia sottoscritta dalle Organizzazioni sindacali dei datori di lavoro e dei lavoratori comparativamente più rappresentative;
- 3) garantire negli appalti pubblici l'effettività dello scorporo dei costi della manodopera dai ribassi d'asta, in analogia con quanto previsto per i costi della sicurezza;
- 4) prevedere una disciplina normativa strutturale destinata ad assicurare la piena detassazione e decontribuzione della retribuzione connessa alle ore destinate alla formazione professionale e per la sicurezza sul lavoro, ad esclusione di quella obbligatoria, svolta nell'ambito della bilateralità costituita dalle organizzazioni dei datori di lavoro e dei lavoratori del settore edile comparativamente più rappresentative sul piano nazionale;
- 5) destinare al sistema bilaterale il contributo dello 0,30%, versato dalle imprese edili all'Inps e non destinato a Fondartigianato, al fine di sostenere finanziariamente il sistema bilaterale dell'edilizia;
- 6) prevedere l'emanazione di bandi specifici rivolti agli Enti formativi bilaterali di settore;
- 7) ridurre l'aliquota CIGO per gli operai edili, attualmente prevista nella misura del 4,70%, rendendola più coerente con le effettive esigenze del comparto e assicurando al contempo un più efficiente equilibrio tra le entrate contributive per cassa integrazione ordinaria e le uscite per i rispettivi trattamenti.

- 
- 
- 
- 
- 8) Reintrodurre l'articolo 29 del D.L. n.244/95 abrogato dalla Legge di Bilancio 2019, con riferimento alla riduzione annuale in misura pari all'11,50% dei premi Inail, al fine di sostenere il lavoro di qualità anche mediante l'implementazione di condizionalità volte ad escludere l'accesso a tale agevolazione per i datori di lavoro che abbiano riportato condanne passate in giudicato per la violazione della normativa in materia di sicurezza e salute nei luoghi di lavoro nel quinquennio antecedente alla data di applicazione dell'agevolazione stessa;
- 9) Prevedere ulteriori risorse pubbliche da riconoscere alle imprese che si distinguono per il particolare impegno in materia di salute e sicurezza sul lavoro, ispirate anche ad una logica di premialità per l'impegno profuso nella costante e virtuosa attenzione in materia di salute e sicurezza sul lavoro, riconoscendo al contempo alla contrattazione collettiva comparativamente più rappresentativa la possibilità di intervento nell'ambito della predetta premialità al fine di valorizzare le best practices.
- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 
- 

04

Nuovo Articolo – Lavoratori stranieri

N

Il settore delle Costruzioni in Italia è fortemente caratterizzato dalla presenza di manodopera straniera. A fronte di tale presenza, le Parti intendono favorire, con specifiche previsioni contrattuali introdotte a titolo sperimentale per la vigenza del presente accordo, la competitività e la produttività del comparto, rafforzando anche la sicurezza nei cantieri e la prevenzione degli infortuni, attraverso la qualificazione professionale del personale straniero, con l'intento di rafforzarne l'integrazione nonché riconoscendo, al contempo alle Imprese, una premialità.

Pertanto, alle imprese che assumeranno dipendenti stranieri e che, attraverso il sistema Formedil territoriale, ove lo stesso preveda corsi di alfabetizzazione linguistica all'interno dell'offerta formativa, promuovendone lo sviluppo laddove questo non sia presente, eventualmente anche in collaborazione con il sistema scolastico, faranno partecipare gli stessi ai suddetti corsi, sarà riconosciuto uno sgravio contributivo sulla quota relativa alla formazione a fronte del completamento del corso formativo certificato dagli enti di sistema .

Il regolamento e la misura relativa allo sgravio premiale, è delegata alla contrattazione di 2° livello territoriale.

N

DICHIARAZIONI A VERBALE

Contributo contrattuale alla previdenza complementare.

Le Parti, a seguito di quanto segnalato da ultimo dalla Covip al Fondo di Previdenza complementare Prevedi, si impegnano a definire, entro il 30/06/2025, assieme anche alle altre parti istitutive del Fondo stesso, una specifica normativa sul contributo contrattuale, con particolare riguardo agli operai di nuova assunzione.

OK

COMMISSIONE ARMONIZZAZIONE CONTRATTUALE

Le Parti, a seguito della conclusione dei lavori della Commissione "Armonizzazione contrattuale", che ha definito la stesura del testo coordinato del CCNL Edilizia Artigianato e Piccola e Media Industria, concordano che le risultanze saranno definite mediante sottoscrizione dei testi entro il 31/07/2025. Le Parti procederanno alla stampa del nuovo testo, integrandolo con quanto previsto dal presente Accordo di rinnovo.

A collection of approximately 15 handwritten signatures in blue ink, scattered across the page. The signatures vary in style, some being highly stylized and others more legible. A single red checkmark is visible in the lower right quadrant of the signature area.

De

Allegato "A-2025" – Premialità imprese virtuose e lavoratori

PREMIALITA' PER LE IMPRESE

Le Parti intendono rafforzare la qualificazione delle imprese e la loro crescita riconoscendone la virtuosità; a tal fine vengono individuati i requisiti sottoindicati per l'accesso a benefici e/o premialità previsti nel presente contratto.

L'impresa dovrà possedere, oltre ai prerequisiti almeno due degli ulteriori requisiti di accesso.

Prerequisiti di accesso

- Durc in corso di validità;
- applicazione di quanto stabilito all'art. 29 della L. n. 341/95 e della delibera del Comitato della Bilateralità n. 2/2015;
- certificato di congruità positivo (laddove richiesto);

Ulteriori requisiti di accesso

1. anzianità d'iscrizione da almeno 5 anni al sistema delle Casse Edili/Edilcasse (per la determinazione dell'anzianità vanno considerate anche trasformazioni, conferimenti, ecc.)
2. iscrizione all'elenco dei Mastri Formatori Artigiani;
3. possesso dei requisiti previsti alla lettera "b" dell'art. 2) del Regolamento del "Fondo territoriale per la qualificazione del settore" del 21 settembre 2023;
4. asseverazione e/o mantenimento del Modello di Organizzazione e Gestione conforme, a cura del sistema della rete Formedil e/o attivazione del Sistema di Gestione della Sicurezza sul Lavoro;
5. attivazione da parte dell'impresa della previsione del rinnovo contrattuale del 4 maggio 2022 (passaggio da operaio comune a operaio qualificato e da operaio qualificato a operaio specializzato), secondo le previsioni dell'allegato IX Protocollo Formazione e Sicurezza del richiamato Verbale di Accordo);
6. richiesta di un numero minimo annuale pari a 2 visite tecniche da parte dell'Ente unificato territoriale in cantieri dell'impresa, effettuate in un determinato arco temporale di 12 mesi.

Alle Imprese che soddisfano almeno uno dei requisiti di cui al punto 4 o al punto 6, sarà riconosciuta una riduzione pari al 20% del contributo dovuto all'Ente unificato territoriale.

Alle Imprese che soddisfino quanto previsto al secondo comma del presente allegato, sarà riconosciuta, inoltre, la premialità disciplinata dal presente contratto con uno sgravio contributivo da calcolarsi sulla aliquota dello 0,75% del capitolo destinato alla gestione della Cassa edile/Edilcassa, nella misura massima del 40%.

L'individuazione delle percentuali e/o degli importi di cui sopra, nonché le modalità applicative sono definite dalla contrattazione di 2° livello e saranno riconosciute attraverso la compensazione a valere sulle denunce delle Casse Edili.

PREMIALITA' PER GLI OPERAI

Le prestazioni a favore dei lavoratori, aggiuntive rispetto a quelle derivanti dal fondo 0,45%, saranno determinate dalle parti territoriali, nel rispetto dei principi stabiliti dalla contrattazione nazionale e territoriale.

In assenza di specifica previsione nei suddetti contratti territoriali entro il 30 settembre di ogni anno, le somme di cui sopra andranno ad incrementare le prestazioni destinate agli operai previste da aliquota dello 0,45%

* * *

Per il finanziamento delle presenti premialità a favore delle imprese e dei lavoratori, si potranno impiegare le riserve della Cassa Edile/Edilcassa (utilizzando quelle derivanti da quanto disciplinato all'Allegato X "Gestione riserve" del CCNL del 4 maggio 2022; queste ultime se non utilizzate al 30 settembre 2025), nonché le quote non riscosse e disciplinate dal medesimo Allegato X, secondo criteri e le modalità ivi previste.

Inoltre, potrà essere impiegato l'eventuale superiore gettito dello 0,75% rispetto alle risorse, dallo stesso generate, prendendo quale parametro di riferimento per gli anni successivi, l'annualità ottobre 2023 - settembre 2024; entrambe le risorse del presente paragrafo sono da destinarsi al 50% alle imprese e al 50% ai lavoratori.

Le parti confermano che la presente disciplina delle premialità per le imprese e per i lavoratori è distinta rispetto a quanto previsto dal livello territoriale in tema di premialità a valere sulla quota dell'1,05% e dello 0,45% del contributo Cassa Edile/Edilcassa.

Sono fatte salve eventuali forme di premialità in vigore nei territori.

Allegato "B-2025" – Premialità Enti Bilaterali

PREMESSE GENERALI

Le parti concordano di definire un sistema di premialità a favore di Enti bilaterali, imprese e lavoratori.

I meccanismi indicati dovranno tenere in considerazione la salvaguardia dell'equilibrio economico/finanziario degli Enti unificati e delle Casse Edili/Edilcase per valutare come trasferire il beneficio alle aziende e ai lavoratori.

Per la costituzione di dette premialità si dovrà prevedere anche l'attivazione di risorse degli Enti nazionali agli Enti territoriali. Eventuali ristorni provenienti da tali risorse destinate agli Enti territoriali dovranno comunque riflettersi maggiormente in un beneficio per le aziende e lavoratori, non a capitalizzazione degli enti stessi.

Le premialità dovranno produrre un valore aggiunto del sistema non collegato a meri adempimenti formali.

Tali premialità si applicano in via sperimentale per la durata dell'Accordo di rinnovo del presente Ccnl. Le parti concordano di incontrarsi 90 giorni prima della scadenza del già menzionato accordo, per valutare gli esiti della sperimentazione, anche al fine dell'eventuale conferma strutturale della relativa disciplina.

PREMIALITÀ ENTI BILATERALI TERRITORIALI

Al fine di accedere alle premialità previste dal presente paragrafo, gli Enti bilaterali territoriali dovranno possedere almeno due dei seguenti parametri, fermo restando il rispetto dell'obbligo di invio dei bilanci nonché di tutte le comunicazioni agli Enti bilaterali previste dal CCNL, compresa quella da parte delle Casse Edili/Edilcase a CNCE e Formedil relativamente agli operai di primo ingresso nel settore ("16 ore prima").

ENTI UNIFICATI/SCUOLE CPT

La riduzione complessiva del contributo dovuto al Formedil nazionale non potrà superare la misura massima di un terzo.

- per gli enti unificati che effettuano un numero di visite sui cantieri pari n. 100 ogni 50.000,00 € di entrate contributive (autonomamente ovvero unitamente ad altri Enti unificati sulla scorta di accordi/convenzioni);
- per gli enti unificati che asseverano (autonomamente ovvero unitamente ad altri Enti unificati sulla scorta di accordi/convenzioni) come ente o nella rete di enti nella regione di riferimento il Modello di organizzazione e gestione della salute e sicurezza conforme a cura del sistema della rete;
- per gli enti unificati che aderiscono (autonomamente ovvero unitamente ad altri Enti unificati sulla scorta di accordi/convenzioni) a campagne nazionali promosse dal Formedil nell'ambito di Protocolli

d'intesa con INAIL quali, solo a titolo esemplificativo, la campagna di misurazioni dell'esposizione alla silice libera cristallina nelle principali attività del settore edile al fine di integrare la Banca Dati Esposizione Silice dell'INAIL;

- per gli enti unificati che propongono (autonomamente ovvero unitamente ad altri Enti unificati sulla scorta di accordi/convenzioni) percorsi della filiera formativa edile che prevedono tirocini curriculari obbligatori ai sensi delle normative nazionali e regionali di riferimento (a titolo esemplificativo e non esaustivo IeFP, IFTS, ITS) e apprendisti previsti nei percorsi di formazione ITS;
- per gli enti unificati che, al fine di rendere più efficienti i servizi per lavoratori e imprese e di razionalizzarne i relativi costi, implementino processi di unificazione nella medesima regione: riconoscimento, all'Ente risultante dall'unificazione, della suddetta riduzione del contributo dovuto al Formedil nazionale o di una misura di sostegno finanziario a valere sulle riserve dello stesso, da definirsi con le parti sociali nazionali.

CASSE EDILI:

- per le Casse Edili e Edilcasse che si adeguano a tutte le regole dettate dalla stessa CNCE (a titolo di esempio su Rateizzazioni, Regolarità, Pagamenti, Prestazioni): riduzione nella misura massima complessiva di un terzo del contributo dovuto alla CNCE;
- per le Casse Edili e Edilcasse che, al fine di rendere più efficienti i servizi per lavoratori e imprese e di razionalizzarne i relativi costi, implementino processi di unificazione nella medesima regione, alla Cassa/Edilcassa risultante dall'unificazione sarà riconosciuta una riduzione del contributo dovuto alla CNCE, o un sostegno finanziario a valere sulle riserve della medesima CNCE e/o del FNAPE, da definirsi con le parti sociali nazionali.
- Per le Edilcasse che ampliano la loro competenza territoriale (da provinciale a interprovinciale e/o a regionale) nell'ambito della stessa Regione, sarà riconosciuta una riduzione del contributo dovuto alla CNCE, o un sostegno finanziario a valere sulle riserve della medesima CNCE e/o del FNAPE, da definirsi con le parti sociali nazionali.

Gli Enti bilaterali territoriali che non rispettino gli obblighi, quale, a titolo esemplificativo, l'invio dei bilanci al relativo Ente nazionale, o non raggiungano i parametri di funzionalità ad essi demandati dal Ccnl, verseranno l'aliquota nella misura dello 0,04% all'Ente nazionale.

Per le modalità operative e di attribuzione delle premialità, nonché per le valutazioni di sostenibilità, ferma restando l'applicazione di accordi/protocolli già in essere, si demanda ad una commissione, coadiuvata dagli enti paritetici nazionali, la stesura di un apposito regolamento, da definirsi entro 3 mesi dalla sottoscrizione della presente.

Le parti concordano una diversa tempistica del versamento da parte delle Casse Edili e Edilcasse della contribuzione Ape al FNAPE, passando dall'attuale versamento trimestrale a due versamenti: il primo dopo nove mesi ed il successivo dopo tre mesi, ferma restando la data del mese di dicembre quale data per l'ultimo versamento.

Le parti convengono che le Casse Edili rilascino alle imprese specifiche attestazioni riguardanti i versamenti effettuati, nell'anno cassa edile precedente, in termini di welfare contrattuale (0,45%), assistenza sanitaria complementare e previdenza integrativa, ai fini della misurazione della conformità di un'impresa ai criteri ambientali, sociali e di governance (rating di sostenibilità - ESG).

Allegato "C-2025" – Trasferta

Decorrenza, ambito di applicazione e modifiche all'art. 24 del CCNL Artigianato Edilizia e PMI:

La disciplina della "trasferta" nazionale entrerà in vigore dal 1° ottobre 2025, contestualmente all'introduzione della nuova denuncia unica, e si applicherà per i cantieri avviati successivamente a tale data.

Dalla predetta data, tale disciplina sostituirà i commi da 8 a 16 (e la successiva "dichiarazione delle parti" e "dichiarazione a verbale") della lett. A) dell'art. 24 del presente CCNL. Restano fermi i commi da 1 a 7 della citata lett. A), incluso il principio per cui all'operaio in "trasferta" continua ad applicarsi il contratto integrativo del territorio di provenienza e il principio della eventuale integrazione retributiva da corrispondere a titolo di "indennità territoriale temporanea", nonché le "Norme per gli addetti ai lavori dell'armamento ferroviario" di cui alla lett. B) dell'art. 24 del presente CCNL.

Fatto salvo quanto previsto dall'articolo 35, comma 3, del decreto-legge n. 189/2016 per i lavori di ricostruzione delle aree territoriali colpite dagli eventi sismici del 2016 nonché dalla normativa nazionale, regionale, territoriale, commissariale e/o prefettizia in vigore, la nuova disciplina della "trasferta" troverà applicazione in tutto il territorio nazionale e sostituirà, a decorrere dalla predetta data del 1° ottobre 2025, tutti gli accordi territoriali in materia di trasferta regionale.

Principio del "cantiere in trasferta":

La nuova disciplina troverà applicazione per i cantieri nei quali un operaio sia inviato dall'impresa in "trasferta" in un territorio di competenza di un'altra Cassa Edile/Edilcassa. Tale regolamentazione decorrerà dal primo giorno del quarto periodo di paga del suddetto primo operaio, con apposita disciplina delle contribuzioni tra Cassa Edile/Edilcassa di appartenenza e Cassa Edile/Edilcassa del luogo dei lavori, come di seguito definita.

Dalla medesima data, la stessa disciplina delle contribuzioni si applicherà anche per gli eventuali altri operai inviati in "trasferta" dall'impresa, successivamente al primo, presso il medesimo cantiere, purché la "trasferta" relativa del singolo operaio duri per almeno un intero periodo di paga mensile.

La Cassa Edile/Edilcassa di appartenenza resta l'unica referente per l'impresa:

L'impresa, per gli operai in "trasferta" e per tutta la durata della stessa, continuerà a compiere tutti gli adempimenti previsti dalla contrattazione nazionale e territoriale presso la Cassa Edile/Edilcassa di appartenenza, a cui competono gli adempimenti nei confronti della Cassa Edile/Edilcassa del luogo dei lavori.

Le prestazioni a favore dell'impresa saranno erogate dalla Cassa Edile/Edilcassa di appartenenza.

L'operaio rimane iscritto alla Cassa Edile/Edilcassa di appartenenza:

A prescindere dalla durata della "trasferta", l'operaio resta iscritto alla Cassa Edile/Edilcassa di appartenenza che erogherà le prestazioni a favore del lavoratore in relazione al riconoscimento delle ore.

Gli adempimenti per le imprese e per le Casse Edili/Edilcasce sono uniformati e semplificati tramite l'uso di un apposito applicativo informatico predisposto dalla CNCE/ED (implementazione di CNCE_Edilconnect):

Tramite l'applicativo, con un unico adempimento, l'impresa comunicherà preventivamente sia alla Cassa Edile/Edilcassa di appartenenza che alla Cassa Edile/Edilcassa del luogo dei lavori l'apertura del cantiere/avvio dei lavori. Successivamente effettuerà le denunce mensili alla Cassa Edile/Edilcassa di appartenenza e, sempre tramite l'applicativo, i dati relativi al predetto cantiere saranno visualizzati automaticamente anche dalla Cassa Edile/Edilcassa del luogo dei lavori.

In base alla data di invio del primo operaio in "trasferta", per i primi tre periodi di paga le contribuzioni saranno imputate, automaticamente dall'applicativo, come indicato nella colonna "A" della sottostante tabella.

A decorrere dal primo giorno del quarto periodo di paga del primo operaio inviato in "trasferta", le contribuzioni saranno imputate in base a quanto indicato nella colonna "B" della sottostante tabella anche per tutti gli operai inviati in "trasferta" successivamente al primo, purché la "trasferta" relativa del singolo operaio, duri per almeno un intero periodo di paga mensile.

Le contribuzioni afferenti alle Casse Edili/Edilcasce (di seguito CE/ED) di provenienza e del luogo di lavoro del periodo di "trasferta" sono così imputate:

CONTRIBUTO	IMPUTAZIONE PRIMI TRE MESI (A)	IMPUTAZIONE DAL QUARTO MESE (B)
Cassa Edile (2,25%): 0,75% spese gestione e quote contrattuali	CE/ED appartenenza	CE/ED luogo lavori
Cassa Edile (2,25%): 0,45% prestazioni operai (aliquota fissata da CCNL)	0,45% CE/ED appartenenza	0,45% CE/ED appartenenza
Cassa Edile (2,25%): 1,05% premialità imprese (aliquota fissata da CCNL)	1,05% CE/ED appartenenza	1,05% CE/ED appartenenza
APE (aliquota regionale fissata da CCNL, fatta salva eventuale aliquota ridotta fissata a livello territoriale)	Aliquota CE/ED appartenenza	Aliquota CE/ED luogo lavori

Ente Unico Formazione e Sicurezza (1%) (aliquota fissata da CCNL)	CE/ED appartenenza: 0,40% formazione CE/ED luogo lavori: 0,50% sicurezza + 0,10% formazione (on the Job)	CE/ED appartenenza: 0,40% formazione CE/ED luogo lavori: 0,50% sicurezza + 0,10% formazione (on the Job)
Fondo territoriale qualificazione settore (0,20%) (aliquota fissata da CCNL)	CE/ED appartenenza	CE/ED appartenenza
Fondo prepensionamenti (0,20%) (aliquota fissata da CCNL)	CE/ED appartenenza	CE/ED appartenenza
Fondo incentivo occupazione (0,10%) (aliquota fissata da CCNL)	CE/ED appartenenza	CE/ED appartenenza
Sanedil (0,60%) (aliquota fissata da CCNL)	CE/ED appartenenza	CE/ED appartenenza
RLST (aliquota fissata da CCPL, per le sole imprese che non abbiano RLS)	CE/ED appartenenza	CE/ED luogo lavori
Eventuali contributi territoriali aggiuntivi (ove previsti dal singolo CCPL)	CE/ED appartenenza	CE/ED appartenenza

Clausola di salvaguardia

Al fine di evitare il determinarsi di squilibri fra i rispettivi territori, qualora dall'applicazione della presente disciplina derivi, nei rapporti tra le Edilcasce/Casse Edili, uno scostamento superiore al 5% rispetto a quanto generato dall'applicazione della trasferta (considerato a consuntivo al termine di ciascun anno cassa edile), saranno effettuate le relative compensazioni tra le Edilcasce/Casse interessate.

Le Parti convengono che la Commissione di cui all'Allegato F-2025 in materia di denuncia unica edile, avrà il compito di dettare le necessarie indicazioni per l'implementazione del sistema informatico, nonché di monitorare, anche successivamente all'entrata in vigore della trasferta prevista per il 1° ottobre 2025, l'andamento dell'istituto, al fine di proporre alle Parti Sociali anche eventuali adeguamenti che si rendessero necessari.

REGOLAMENTAZIONE DELLE QAC DI COMPETENZA SINDACALE

Le Organizzazioni sindacali si riservano di comunicare la regolamentazione della gestione delle deleghe sindacali e QACT entro la fine del mese di giugno p.v.

L'allegato costituisce parte integrante del presente verbale di accordo.

Allegato "D-2025" – Catalogo Formativo Nazionale

Verbale di Accordo

premesso che:

- in attuazione di quanto previsto dall'Allegato IX del CCNL Edilizia Artigianato del 4 maggio 2022 e dall'Allegato II del CCNL Edilizia Industria del 3 marzo 2022, è stato definito, con il supporto tecnico del Formedil, il Catalogo Formativo Nazionale (di seguito anche "CFN");
- il catalogo formativo nazionale è suddiviso in tre sezioni:
 - ✓ sezione "corsi professionalizzanti";
 - ✓ sezioni "corsi obbligatori in materia di salute e sicurezza sul lavoro";
 - ✓ sezione "altro";
- in corrispondenza di ciascun corso, il CFN indica la gratuità dello stesso o l'eventuale previsione di un contributo economico, fermo restando che i corsi indicati come gratuiti sono tali per le imprese che applicano i CCNL di settore per cui è previsto il contributo dello 0,20% al Fondo territoriale per la Qualificazione del settore;
- nella sezione "corsi professionalizzanti" sono individuati i corsi di formazione per gli operai (da effettuare presso gli Enti bilaterali di settore), per i quali soltanto trova applicazione, alle condizioni ivi previste, la normativa contrattuale sulla progressione nei livelli di inquadramento introdotta dai sopra citati Allegati (passaggio da operaio comune a operaio qualificato e da operaio qualificato a operaio specializzato, previo superamento delle verifiche finali);
- per ciascun "corso professionalizzante", viene riportata nel CFN la durata minima complessiva in ore. Le Regioni, o anche le stesse Scuole Edili/Enti Unificati territoriali, possono stabilire un diverso monte ore sulla base dei propri fabbisogni, fermo restando che, ai fini della normativa contrattuale sulla progressione nei livelli di inquadramento di cui sopra, non è possibile scendere al di sotto della soglia minima complessiva indicata nel CFN rispetto a ciascun corso;
- con riferimento al corso professionalizzante "Restauro, risanamento conservativo e corredo urbano", invece, non è indicata nel CFN la durata oraria, in quanto prevista da bandi regionali; inoltre, per tali ultimi corsi è previsto un contributo da parte dell'impresa, laddove il costo non sia interamente coperto dal bando stesso;
- per i "corsi obbligatori in materia di salute e sicurezza sul lavoro" non trova applicazione la sopra citata normativa contrattuale sulla progressione nei livelli di inquadramento; allo stesso fine, rientrano tra i "corsi obbligatori in materia di salute e sicurezza sul lavoro" quelli derivanti da specifiche normative regionali;

- 
- eventuali modifiche e/o integrazioni sui corsi in materia di salute e sicurezza sul lavoro in seguito alla pubblicazione dell'Accordo Stato-Regioni, di cui all'art. 37, comma 2, del D.lgs. n. 81/08, saranno recepite automaticamente nel CFN;
 - per i "corsi obbligatori in materia di salute e sicurezza sul lavoro" non è indicata nel CFN la durata, poiché il relativo monte ore minimo è stabilito dalle normative di riferimento;
 - in caso di corsi che richiedono la certificazione da effettuarsi presso enti accreditati Accredia, i costi saranno a carico del richiedente;
 - i costi per conseguire l'abilitazione degli addetti alla gestione dell'emergenza presso i Vigili del fuoco sono a carico del richiedente, secondo quanto previsto dai relativi Comandi provinciali;
 - nella sezione del CFN denominata "Altro" sono indicati corsi rivolti alle figure impiegatizie; tali corsi, anche laddove riguardassero gli operai, non comportano, comunque alcuna progressione nei livelli di inquadramento;

convengono quanto segue:

Le premesse formano parte integrante e sostanziale del presente accordo.

In attuazione di quanto previsto dall'Allegato IX del CCNL Edilizia Artigianato del 4 maggio 2022 e dall'Allegato II del CCNL Edilizia Industria del 3 marzo 2022, è approvato l'allegato Catalogo Formativo Nazionale (CFN).

Eventuali modifiche e/o integrazioni relative alla sezione "corsi professionalizzanti" del CFN dovranno essere preventivamente approvate con accordo delle Parti firmatarie del presente Verbale.

CORSI PROFESSIONALIZZANTI					
CORSO COMPLESSIVO	DURATA MINIMA CORSO (ORE)	OGGETTIVI FORMATIVI	CONTENUTI	VALUTAZIONE	EVENTUALE CONTRIBUZIONE
Utilizzo saldatrice a filo continuo e ad elettrodo	40	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere le diverse tecniche di esecuzione su vari metalli e leghe - Essere in grado di saldare con diverse tecniche di saldatura e diversi materiali - Essere in grado di effettuare saldature, saldare la lamiera in piano, verticale, sottotesta, sopra testa - Conoscere gli strumenti per saldatura: saldatrice a filo, elettrica ad arco, TIG, Mig/Mag, laser, plasma, ossiacetilena - Essere in grado di effettuare la manutenzione delle macchine 		esame finale mediante prova pratica	gratuito
Carpentiere	80	<ul style="list-style-type: none"> - Acquisire competenze per la lettura dei disegni tecnici - Abilità nel realizzare casseri elementari e complessi - Capacità nell'individuare correttamente gli elementi tecnici di un'opera edile 		valutazione in itinere durante le esercitazioni	gratuito
Muratore	80	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere e saper utilizzare gli strumenti e le tecnologie di lavoro (attrezzature, macchinari, software, ecc.) - Conoscenza delle innovazioni di prodotto, di processo e di contesto - Conoscenza dei principi base della muratura - Saper eseguire opere murarie - Saper applicare tecniche costruttive per la costruzione e il risanamento di muratura in laterizio e laterizio armata - Applicare le diverse tecniche costruttive di muratura - Conoscere i diversi vantaggi delle tecniche costruttive - Conoscere i diversi vantaggi dei materiali da applicare - Essere in grado di individuare i punti critici - Essere in grado di eseguire interventi di ripristino - Essere in grado di effettuare analisi preventive - Essere in grado di utilizzare in maniera specifica malte speciali nel rinforzo strutturale degli edifici - Conoscere le tipologie di malte in commercio - Conoscere le caratteristiche tecniche e fisiche delle malte - Essere in grado di intervenire su una struttura danneggiata - Essere in grado di eseguire a regola d'arte i lavori di messa in opera e manutenzione di dispositivi di ancoraggio - Essere in grado di scegliere correttamente i DPI da utilizzare - Saper scegliere correttamente il tipo di ancoraggio da utilizzare - Saper effettuare i controlli necessari sui sistemi di ancoraggio - Applicare correttamente le tecniche di accesso in copertura 	<p>sistemi muratura in laterizio - armata (scheda3) - 16 ORE:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Saper applicare tecniche costruttive per la costruzione e il risanamento di muratura in laterizio e laterizio armata - Applicare le diverse tecniche costruttive di muratura - Conoscere i diversi vantaggi delle tecniche costruttive - Conoscere i diversi vantaggi dei materiali da applicare (Valutazione: valutazione in itinere) <p>Risanamento da fenomeni di umidità (scheda 9) e malte rinforzanti speciali (scheda 4) - 16 ORE:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Essere in grado di individuare i punti critici - Essere in grado di eseguire interventi di ripristino - Essere in grado di effettuare analisi preventive - Essere in grado di utilizzare in maniera specifica malte speciali nel rinforzo strutturale degli edifici - Conoscere le tipologie di malte in commercio - Conoscere le caratteristiche tecniche e fisiche delle malte - Essere in grado di intervenire su una struttura danneggiata (Valutazione: valutazione finale) <p>Sistemi e tecniche di intervento sulle murature per taglio o frantumazione (scheda 2) - 16 ORE:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Essere in grado di eseguire a regola d'arte i lavori di messa in opera e manutenzione di dispositivi di ancoraggio - Essere in grado di scegliere correttamente i DPI da utilizzare - Saper scegliere correttamente il tipo di ancoraggio da utilizzare - Saper effettuare i controlli necessari sui sistemi di ancoraggio - Applicare correttamente le tecniche di accesso in copertura (Valutazione: test risposta multipla e prova pratica) 	valutazione in itinere durante le esercitazioni	Gratuito. E' previsto contributo per il solo modulo sistemi e tecniche di intervento sulle murature per taglio o frantumazione

CORSO COMPLESSIVO	DURATA MINIMA CORSO (ORE)	OBIETTIVI FORMATIVI	CONTENUTI	VALUTAZIONE	EVENTUALE CONTRIBUZIONE
Pittore	80	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere e saper preparare i supporti murari per la tinteggiatura - Saper applicare le varie tecniche di pittura - Saper applicare i vari trattamenti al legno - Saper applicare la carta da parati - Conoscere le caratteristiche dei vari prodotti - Applicare tecniche di stuccatura pareti edifici - Abilità nella preparazione dei supporti murari, delle malte e degli impasti per l'intonacatura - Capacità nell'effettuazione dei trattamenti necessari per l'adeguamento delle superfici - Saper scegliere e dosare i componenti degli impasti in base alle caratteristiche fisico-meccaniche - Saper effettuare l'intonacatura, applicando gli strati di malta sulle superfici interne ed esterne da intonacare a mano o con modalità meccaniche 	<p>tecniche di filettatura, modanatura e finti stucchi in monocromo - 40 ORE:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Saper progettare e realizzare in maniera autonoma elementi decorativi con la tecnica del "monocromo" - Saper riprodurre elementi architettonici - Saper eseguire diverse tecniche pittoriche (valutazione: test a risposta multipla) <p>intonacatura, stuccatura e tecniche di rasatura 40 ORE:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Abilità nella preparazione dei supporti murari, delle malte e degli impasti per l'intonacatura - Capacità nell'effettuazione dei trattamenti necessari per l'adeguamento delle superfici - Saper scegliere e dosare i componenti degli impasti in base alle caratteristiche fisico-meccaniche - Saper effettuare l'intonacatura, applicando gli strati di malta sulle superfici interne ed esterne da intonacare a mano o con modalità meccaniche (Valutazione: valutazione in itinere durante le esercitazioni) 	<p>valutazione in itinere durante le esercitazioni</p>	<p>gratuito</p>
Cartongesso	48	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscenza delle tecnologie costruttive dei sistemi a secco - Essere in grado di posare in opera lastre di cartongesso - Saper scegliere i materiali/componenti e delle attrezzature - Saper leggere il disegno tecnico e il progetto - Computo metrico estimativo - Essere in grado di realizzare e di posare in opera montanti perimetrali, montare modulari per la realizzazione di strutture complesse - Essere in grado di realizzare strutture complesse in cartongesso: pareti, parti accessorie e controsoffitti in cartongesso - Saper eseguire opere di finitura per le strutture complesse (ovali, curve, ecc.) 	<p>Corretta posa del cartongesso 24 ORE:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Essere in grado di realizzare di posare in opera montanti perimetrali, montare modulari per la realizzazione di strutture complesse - Essere in grado di realizzare strutture complesse in cartongesso: pareti, parti accessorie e controsoffitti in cartongesso - Saper eseguire opere di finitura per le strutture complesse (ovali, curve, ecc.) (valutazione: test a risposta multipla e valutazione in itinere durante le esercitazioni) 	<p>test a risposta multipla e valutazione in itinere durante le esercitazioni</p>	<p>gratuito</p>
Posa ceramiche	48	<ul style="list-style-type: none"> - Saper realizzare piastrelature semplici complesse e a disegno - Conoscere tecniche base e avanzate per la realizzazione di pavimentazioni e rivestimenti complessi in ceramica - saper realizzare piastrelature complesse e a disegno - conoscere tecniche avanzate per la realizzazione di pavimentazioni complessi in ceramica - avere conoscenze sui collanti - saper preparare diversi tipi di collanti 	<p>Corretta posa ceramiche 40 ORE:</p> <ul style="list-style-type: none"> - saper realizzare piastrelature semplici - conoscere tecniche base per la realizzazione di pavimentazioni e rivestimenti semplici in ceramica - avere conoscenze sui collanti - saper preparare diversi tipi di collanti 	<p>test a risposta multipla e valutazione in itinere durante le esercitazioni</p>	<p>gratuito</p>

CORSO COMPLESSIVO	DURATA MINIMA CORSO (ORE)	OGGETTI FORMATIVI	CONTENUTI	VALUTAZIONE	EVENTUALE CONTRIBUZIONE
Tecniche di posa piastrelle e di ceramiche (scheda B)	40	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere e saper applicare le metodologie per la corretta posa delle piastrelle - Saper applicare le diverse tipologie di piastrelle - Saper individuare le problematiche durante la posa - Sapere quantificare i materiali da utilizzare 		test a risposta multipla e valutazione in itinere durante le esercitazioni	gratuito
Addeito alla posa di sistemi a secco in lastre - norma Uni 11555	40	<ul style="list-style-type: none"> - posa in opera di sistemi a secco in lastre quali pareti divisorie, contropareti e controsoffitti con funzioni distributive e/o di finitura - preparazione all'esame di Accertamento delle Competenze NORMA UNI 11555 protocollo ASSOGESSO/FORMEDIL 		test a risposta multipla e prova pratica	gratuito ad eccezione della certificazione
Altri posatori ai sensi del CAM edilizia: <ul style="list-style-type: none"> - coperture discontinue - lattoneria edile - rivestimenti resilienti e laminati per pavimentazioni - piastrelature ceramiche a pavimento e a parete - rivestimenti lapidei di superfici - pittore edile - pavimentazioni e rivestimenti di legno - posa sistemi composti di isolamento termico per esterno 	Stabilita dalle norme riportate in CAM Edilizia	UNI 11418-1 UNI/PdR68 UNI 11515-2 UNI 11493-2 UNI 11714-2 UNI 11704 UNI 11556 UNI 11716		valutazione finale	gratuito ad eccezione della certificazione
Addeito alla gestione ambientale	48	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere e saper applicare le metodologie per la gestione dei materiali di risulta di cantiere edile - Essere a conoscenza della normativa ambientale vigente - Avere capacità per la gestione ambientale di un cantiere edile - Avere padronanza nella gestione ambientale di un cantiere edile - Conoscenza dei sistemi di certificazione energetico ambientale - Conoscere l'impatto dei cam in cantiere - Saper applicare un sistema di gestione ambientale - Conoscere le specifiche tecniche dei materiali di risulta - Saper gestire le acque in cantiere (emungimenti, prelievi) - Conoscere la normativa sulle rocce da scavo e il loro riutilizzo - Conoscere i requisiti minimi nella gestione ambientale di un cantiere edile - Conoscere l'impatto dei cam in cantiere - conoscere le specifiche tecniche dei materiali di risulta - saper gestire le acque in cantiere (emungimenti, prelievi) - conoscere la normativa sulle rocce da scavo e il loro riutilizzo 		test a risposta multipla	gratuito
Installatore sistemi isolanti a cappotto	32	<ul style="list-style-type: none"> - Essere in grado di installare a regola d'arte sistemi isolanti a cappotto - Saper utilizzare le diverse tecniche di posa - Essere in grado di riconoscere i punti critici di isolamento - Essere in grado di riconoscere e utilizzare i diversi tipi di fissaggio - Conoscere e saper applicare le tecniche applicative per la posa del sistema cappotto calcecanapa per l'isolamento termo-acustico naturale ed eco-compatibile degli edifici su pareti interne ed esterne. - saper effettuare finitura a calce e o ai silicati su pannelli in fibra di canapa - Avere nozioni sui metodi di isolamento con materiali naturali 	cappotto in calcecanapa - 16 ORE: <ul style="list-style-type: none"> - Conoscere e saper applicare le tecniche applicative per la posa del sistema Cappotto Calcecanapa per l'isolamento termo-acustico naturale ed eco-compatibile degli edifici su pareti interne ed esterne. - saper effettuare finitura a calce e o ai silicati su pannelli in fibra di canapa - Avere nozioni sui metodi di isolamento con materiali naturali (Valutazione: test a risposta multipla) 	test a risposta multipla e valutazione in itinere durante le esercitazioni	gratuito ad eccezione della certificazione
Riqualificazione energetica degli edifici storici e vincolati	24	<ul style="list-style-type: none"> - Acquisire competenze per l'individuazione di possibili soluzioni progettuali - Comprendere la sostenibilità ambientale - Conoscere le tecniche di diagnosi energetica strumentale - Conoscere la normativa nazionale ed europea 		valutazione in itinere	gratuito

CORSO COMPLESSIVO	DURATA MINIMA CORSO (ORE)	OBIETTIVI FORMATIVI	CONTENUTI	VALUTAZIONE	EVENTUALE CONTRIBUZIONE
<p>      </p> Gestione dei rifiuti provenienti dalle attività di costruzione e demolizione	80	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere le norme vigenti in materia di caratterizzazione dei CDW che possono essere riutilizzati o accettati in un impianto di riciclaggio - Capacità di identificare le soluzioni di riutilizzo, riciclaggio, recupero dei materiali e recupero energetico dei rifiuti - Capacità di scegliere i migliori metodi di demolizione - Capacità di applicare le procedure e le tecniche di smontaggio - Capacità di effettuare una valutazione preliminare dell'edificio e un processo di pianificazione di base della demolizione - Capacità di confrontare prodotti o materiali alternativi al fine di scegliere quelli meno impattanti 		test a risposta multipla	gratuito
Tecniche di recupero, smaltimento e riciclaggio dei rifiuti edili Gestione dei rifiuti prodotti in cantiere	24	<ul style="list-style-type: none"> - Essere in grado di recuperare, smaltire e riciclare rifiuti edili in base alle ultime normative in un'ottica ecosostenibile - Conoscere le norme vigenti in materia accettati in un impianto di riciclaggio - Riconoscere i rifiuti e assegnare correttamente il CER - Essere in grado di distinguere i sottoprodotti - Applicare le giuste procedure di smaltimento e trasporto a discarica 		test a risposta multipla	gratuito
Il comportamento statico delle strutture edilizie e azione di eventi sismici Problematiche di sicurezza nell'accesso agli edifici - lesioni Le opere provvisoriale e le tecniche di decostruzione	28	<ul style="list-style-type: none"> - Avere nozioni avanzate di staticità - Saper riconoscere il comportamento delle strutture colpite da sisma - Saper riconoscere tecniche e riparazioni sismoresistenti - Saper effettuare la valutazione della sicurezza strutturale - Avere conoscenze avanzate sulle caratteristiche dei vari edifici - Riconoscere i particolari costruttivi degli edifici - Saper accedere in sicurezza negli edifici pericolanti e o lesionati - Conoscere e applicare le opere provvisoriale innovative - Saper applicare le modalità di accesso alle strutture lesionate - Saper riconoscere i punti critici e i pericoli - Saper comunicare le buone pratiche di ingresso - Essere in grado di utilizzare correttamente opere provvisoriale per la decostruzione di edifici - Essere in grado di applicare le diverse tecniche di decostruzione/demolizione 		test a risposta multipla e valutazione in itinere durante le esercitazioni	gratuito
La messa in sicurezza del patrimonio e la filiera delle costruzioni Il recupero del patrimonio edilizio tra adeguamento sismico ed ecosostenibilità	30	<ul style="list-style-type: none"> - Saper riconoscere i materiali più innovativi facendo attenzione ai costi e alle prestazioni - Saper applicare interventi innovativi di rinforzo - Saper effettuare diagnostica dei materiali e delle strutture - Saper effettuare la valutazione della sicurezza strutturale - Saper applicare interventi innovativi circa la prevenzione e la mitigazione del rischio sismico - Conoscere ed applicare correttamente le normative vigenti - Conoscere il comportamento delle diverse strutture in caso di terremoto 		test a risposta multipla	gratuito
La messa in sicurezza del patrimonio e la filiera delle costruzioni Sistemi muratura in laterizio - armata	30	<ul style="list-style-type: none"> - Saper riconoscere i materiali più innovativi facendo attenzione ai costi e alle prestazioni - Saper applicare interventi innovativi di rinforzo - Saper effettuare diagnostica dei materiali e delle strutture - Saper effettuare la valutazione della sicurezza strutturale - Saper applicare tecniche costruttive per la costruzione e il risanamento di muratura in laterizio e laterizio armata - Applicare le diverse tecniche costruttive di muratura - Conoscere i diversi vantaggi delle tecniche costruttive - Conoscere i diversi vantaggi dei materiali da applicare 		test a risposta multipla	gratuito
Costruire in legno	24	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere e saper applicare le tecniche costruttive per la realizzazione di strutture in legno - Saper effettuare correttamente interventi di ripristino sulle strutture in legno - Conoscere le caratteristiche specifiche delle varie tipologie di legno 		test a risposta multipla	previsto contributo
Operatore Microtunneling /Directional Drilling	40	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere e saper applicare correttamente le trivellazioni orizzontali controllate - Conoscere ed utilizzare i diversi tipi di macchine impiegate - Conoscere elementi di meccanica, elettromeccanica e idraulica - Conoscere le principali caratteristiche delle rocce - Applicare procedure esecutive in sicurezza - Saper effettuare interventi di manutenzione ordinaria 		esame finale mediante prova pratica	previsto contributo

CORSO COMPLESSIVO	DURATA MINIMA CORSO (ORE)	OGGETTIVI FORMATIVI	CONTENUTI	VALUTAZIONE	EVENTUALE CONTRIBUZIONE
Operatore di relining - operatore macchine relative alle tecnologie di risanamento	40	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere e saper applicare correttamente le operazioni di Relining CIPP - Conoscere ed utilizzare i diversi tipi di macchine impiegate - Conoscere elementi di meccanica, elettromeccanica e idraulica - Conoscere le principali caratteristiche delle rocce - Applicare procedure esecutive in sicurezza - Saper effettuare interventi di manutenzione ordinaria 		esame finale mediante prova pratica	previsto contributo
Utilizzo del jumbo	40	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere e saper applicare correttamente le operazioni eseguite con il Jumbo - Conoscere ed utilizzare i diversi tipi di Jumbo - Conoscere elementi di meccanica, elettromeccanica e idraulica - Conoscere le principali caratteristiche delle rocce - Applicare procedure esecutive in sicurezza - Saper effettuare interventi di manutenzione ordinaria 		esame finale mediante prova pratica	previsto contributo
Utilizzo del rullo compressore, compattatore e della piastra vibrante	24	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere le caratteristiche strutturali ed operative delle macchine - Saper effettuare Controlli e verifiche sulle macchine - Conoscere e saper applicare le tecniche di conduzione in sicurezza per le varie operazioni di utilizzo - Conoscere e saper utilizzare i dispositivi di comando 		test su parti teoriche e prova pratica	previsto contributo
Utilizzo fresa stradale, scarificatrice e finitrice	24	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere le caratteristiche strutturali ed operative delle macchine - Saper effettuare controlli e verifiche sulle macchine - Conoscere e saper applicare le tecniche di conduzione in sicurezza per le varie operazioni di utilizzo - Conoscere e saper utilizzare i dispositivi di comando 		test su parti teoriche e prova pratica	previsto contributo
Utilizzo delle macchine profilatrici	12	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere le caratteristiche strutturali ed operative delle macchine - Saper effettuare controlli e verifiche sulle macchine - Conoscere e saper applicare le tecniche di conduzione in sicurezza per le varie operazioni di utilizzo - Conoscere e saper utilizzare i dispositivi di comando 		test su parti teoriche e prova pratica	previsto contributo
Utilizzo delle macchine rinalzatrici	12	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere le caratteristiche strutturali ed operative delle macchine - Saper effettuare controlli e verifiche sulle macchine - Conoscere e saper applicare le tecniche di conduzione in sicurezza per le varie operazioni di utilizzo - Conoscere e saper utilizzare i dispositivi di comando 		test su parti teoriche e prova pratica	previsto contributo
Utilizzo delle macchine risanatrici	12	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere le caratteristiche strutturali ed operative delle macchine - Saper effettuare controlli e verifiche sulle macchine - Conoscere e saper applicare le tecniche di conduzione in sicurezza per le varie operazioni di utilizzo - Conoscere e saper utilizzare i dispositivi di comando 		test su parti teoriche e prova pratica	previsto contributo
Utilizzo delle macchine stabilizzatrici	12	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscere le caratteristiche strutturali ed operative delle macchine - Saper effettuare controlli e verifiche sulle macchine - Conoscere e saper applicare le tecniche di conduzione in sicurezza per le varie operazioni di utilizzo - Conoscere e saper utilizzare i dispositivi di comando 		test su parti teoriche e prova pratica	previsto contributo
Restauro, risanamento conservativo e corredo urbano	durata stabilita da bandi regionali	<ul style="list-style-type: none"> - Saper effettuare manutenzione, restauro, restauro artistico di opere edili, beni mobili, opere tutelate (manufatti, opere murarie e assimilabili) - saper effettuare la manutenzione e il restauro di fabbricati di diversa destinazione d'uso - saper effettuare ricostruzione e ristrutturazione di strutture residenziali esistenti (incluso restauro di edifici storici e monumentali) - saper effettuare recupero archeologico - saper effettuare restauro di lastricati, pavimentazione artistica (posa in opera di selci, marmo, laterizi, ecc), mosaici 		esame finale	previsto contributo

CORSI DI FORMAZIONE OBBLIGATORI IN MATERIA DI SALUTE E SICUREZZA SUL LAVORO		
TITOLO CORSO	RIFERIMENTO NORMATIVO	EVENTUALE CONTRIBUZIONE
Datore di lavoro e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 CCNL ASR 2011	gratuito
16 ore MICS - Primo ingresso nel settore e aggiornamento lavoratori	D. Lgs. n. 81/08 CCNL ASR 2011	gratuito
Formazione preposti e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 ASR 2011	gratuito
MICS ATTREZZATURE Piattaforme di lavoro elevabili (PLE) e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 ASR 2012	previsto contributo
MICS ATTREZZATURE: gru a torre e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 ASR 2012	previsto contributo
MICS ATTREZZATURE: gru mobile e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 ASR 2012	previsto contributo
MICS ATTREZZATURE: gru per autocarro e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 ASR 2012	previsto contributo
MICS ATTREZZATURE: carrelli elevatori semoventi con conducente a bordo e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 ASR 2012	previsto contributo
MICS ATTREZZATURE: macchine movimento terra e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 ASR 2012	previsto contributo
MICS ATTREZZATURE: trattori e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 ASR 2012	previsto contributo
MICS ATTREZZATURE: pompe per calcestruzzo e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 ASR 2012	previsto contributo
Gestione dell'emergenza e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 DM 2 settembre 2021	gratuito
Attestato di idoneità tecnica per cantieri temporanei o mobili in sotterraneo per la costruzione, manutenzione e riparazione di gallerie, caverne, pozzi ed opere simili di lunghezza superiore a 50 metri; e per cantieri temporanei o mobili ove si impiegano esplosivi	DM 2 settembre 2021 decreto-legge 1° ottobre 1996, n. 512	previsto contributo
Primo soccorso e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 DM n. 388/2003	gratuito
Addetti ai sistemi di accesso e posizionamento mediante funi e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 allegato XXI	gratuito
Addetti al montaggio/smontaggio/trasformazione dei ponteggi e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 allegato XXI	gratuito
Apposizione, integrazione e rimozione della segnaletica stradale e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 DM 22 gennaio 2019	gratuito
Ambienti confinati	DPR n. 177/11	gratuito
Addestramento DPI terza categoria e protezione udito	D. Lgs. n. 81/08	gratuito
Formazione su Disocianati e aggiornamento	Restrizione REACH	previsto contributo
Rimozione, smaltimento e bonifica amianto	D. Lgs. n. 81/08 e Legge n. 257/92	previsto contributo
RSPP, ASPP e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 ASR 2016	gratuito
Coordinatori per la sicurezza in fase di progettazione e di esecuzione e aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08	gratuito
Primo ingresso nel settore per impiegati tecnici e aggiornamento	CCNL D. Lgs. n. 81/08 ASR 2011	gratuito
Rappresentanti dei lavoratori per la sicurezza e aggiornamento	art. 37 D. Lgs. n. 81/08	gratuito
Dirigenti - aggiornamento	D. Lgs. n. 81/08 ASR 2011	previsto contributo
Operatori addetti alla conduzione di macchine complesse Perforatrici di grande diametro	CCNL Allegato 2.12 D. Lgs. n. 36/2023	previsto contributo
Operatori addetti alla conduzione di macchine complesse Perforatrici di piccolo diametro	CCNL Allegato 2.12 D. Lgs. n. 36/2023	previsto contributo
Datore di lavoro RSPP	D. Lgs. n. 81/08 ASR 2011	gratuito
Lavori elettrici sotto tensione (PES, PAV, PEI)	D. Lgs. n. 81/2008 norma CEI 11-27, norma CEI EN 50110-1 e CEI EN 50110-2	previsto contributo
Fochino	DPR 302/56	previsto contributo

ALTRO		
AREA TEMATICA	TITOLO CORSO	OBIETTIVI FORMATIVI
sviluppo professionale	preposto di cantiere addetto alla gestione ambientale C.A.M.	<ul style="list-style-type: none"> - Avere padronanza nella gestione ambientale di un cantiere edile - Conoscenza dei sistemi di certificazione energetico ambientale - Conoscere l'impatto dei cam in cantiere - Saper applicare un sistema di gestione ambientale - Conoscere le specifiche tecniche dei materiali di risulta - Saper gestire le acque in cantiere (emungimenti, prelievi) - Conoscere la normativa sulle rocce da scavo e il loro riutilizzo
	Capocantiere: i materiali da costruzione ed i controlli di accettazione in cantiere	<ul style="list-style-type: none"> - Conoscenza sulle Principali caratteristiche dei materiali da costruzione (Calcestruzzo, acciaio, elementi di laterizio, legno e materiali a base di legno, resine, ecc...) - Conoscenza delle tecniche e delle metodologie di controllo - Essere in grado di gestire problematiche di reso
	caposquadra: lettura del disegno, rilievo e tracciamenti	<ul style="list-style-type: none"> - Essere in grado di leggere il disegno tecnico, - Saper leggere e interpretare i progetti esecutivi architettonici - Saper utilizzare strumenti per eseguire rilievi e tracciamenti
	caposquadra: evoluzione tecnologica del cantiere	<ul style="list-style-type: none"> - Avere conoscenze sui nuovi materiali e tecnologie - Acquisire competenze tecniche per la gestione di nuove lavorazioni - saper applicare materiali innovativi - saper utilizzare macchine e attrezzature innovative
digitalizzazione	Capocantiere. Contabilità di cantiere ed appalti	<ul style="list-style-type: none"> - Pianificare e controllare le azioni economiche - Apprendere utili metodologie per il controllo dei costi di cantiere - Razionalizzare l'impiego di risorse del progetto - Gestire con efficacia le varianti in corso d'opera - Predisporre della documentazione per la gestione delle gare di appalto
	Il BIM per gli utilizzatori	<ul style="list-style-type: none"> - conoscere le logiche della modellazione BIM - Avere conoscenze base del modello digitale per la disanima di tutti gli spetti del processo. - Avere competenze operativa per la gestione dei file da trattare e interrogare - Avere conoscenza per il corretto utilizzo di AUTODESK REVIT

Allegato "E-2025" – Sorveglianza Sanitaria

ANAEPA Confartigianato Edilizia, CNA Costruzioni, FIAE Casartigiani, CLAAI Edilizia

ANCE, LEGACOOP Produzione e Servizi, CONFCOOPERATIVE Lavoro e Servizi, AGCI Produzione e Lavoro

e

FENEAL-UIL, FILCA-CISL e FILLEA-CGIL

In attuazione di quanto previsto dall'Allegato IX del CCNL artigiani, sottoscritto il 4 maggio 2022 e dall'Allegato XX del CCNL Edilizia industria, sottoscritto il 3 marzo 2022;

considerato che dai dati Inail emerge che le principali patologie accertate nel settore delle costruzioni che hanno determinato il riconoscimento della malattia professionale sono le malattie del sistema osteomuscolare e del tessuto connettivo che rappresentano il 70% dei casi accertati, a cui seguono le malattie dell'orecchio con l'8%, i tumori con il 4% e le malattie del sistema respiratorio con il 3%;

si conviene

di dare avvio a un progetto sperimentale di sorveglianza sanitaria, di durata annuale, a decorrere dal 1° gennaio 2025 e fino al 31 dicembre 2025, con l'obiettivo di rafforzare il sistema di prevenzione delle malattie professionali e degli infortuni nel settore delle costruzioni, relativamente alla categoria degli operai nonché di rilanciare lo svolgimento della sorveglianza sanitaria nei cantieri edili.

Entro il termine stabilito di durata annuale del progetto, le parti si incontreranno per valutare, sulla base degli esiti della sperimentazione, se prorogarlo e/o apportare modifiche.

Al fine di realizzare tale progetto, le parti sottoscriventi concordano di mettere a disposizione risorse pari, complessivamente, a 3 (tre) milioni di euro. L'operatività del progetto vedrà il supporto degli Enti nazionali Formedil, CNCE e Sanedil nella misura di 3/4 delle risorse necessarie al suo sviluppo, mentre 1/4 delle risorse necessarie sarà messa a disposizione da parte degli Enti della sicurezza territoriali.

I suddetti 3 milioni saranno ripartiti tra gli Enti territoriali in base al criterio della massa salari, fermo restando che l'effettiva erogazione verrà corrisposta a ciascun ente territoriale sulla base del numero dei lavoratori dipendenti dalle imprese che avranno aderito al progetto.

All'importo effettivamente corrisposto da parte degli Enti nazionali a ciascun ente territoriale che abbia aderito (3/4 della somma spettante), si aggiungerà la quota in proporzione di risorse a carico del singolo ente territoriale, nella misura di 1/4 del valore complessivo (esempio: risorsa destinata a consuntivo all'Ente territoriale 100 mila euro; 75 mila euro a carico del sistema nazionale e 25 mila a carico dell'ente stesso)

A tale progetto, le imprese regolari iscritte in Cassa Edile/Edilcassa, le cui denunce e versamenti siano rispondenti alle determinazioni delle parti sociali e alle circolari della CNCE, potranno aderire su base volontaria, comunicandolo all'ente unico territoriale.

La prestazione di sorveglianza sanitaria è garantita all'impresa che si sia avvalsa o che intenda avvalersi del servizio di visite tecniche in cantiere da parte dell'Ente unificato territoriale formazione e sicurezza, manifestando a tal fine la propria disponibilità all'ente medesimo.

Il datore di lavoro potrà avvalersi di un medico competente selezionato dall'Elenco Nazionale dei medici competenti di cui all'articolo 38, comma 4, del decreto legislativo 9 aprile 2008 n. 81, tenuto presso il Ministero della salute, con cui il Formedil – Ente unico Formazione e Sicurezza avrà sottoscritto apposita convenzione.

In tale ipotesi, l'utilizzo del suddetto medico competente comporterà il rimborso del costo da parte del Formedil – Ente unico Formazione e Sicurezza fino a concorrenza dell'importo individuato nella predetta convenzione e, comunque, entro l'importo massimo di 100 euro.

Nell'ipotesi che il datore di lavoro intenda continuare ad avvalersi del proprio medico competente, che dovrà comunque aderire alla suddetta convenzione, verrà riconosciuto al datore di lavoro il rimborso di una somma, per le spese sostenute, fino a concorrenza dell'importo individuato nella convenzione medesima.

Nell'ambito di tale convenzione, sono ricomprese le attività di collaborazione con il datore di lavoro alla valutazione dei rischi dell'azienda e dei cantieri e i relativi costi, comprovati da adeguata documentazione nonché le visite mediche di cui all'art. 41 del D.lgs. n. 81/08 e i relativi costi.

Il medico competente, che è tenuto ad adempiere agli obblighi derivanti dal d.lgs. n. 81 del 2008, nell'espletamento del proprio incarico, dovrà aggiornare il protocollo di sorveglianza sanitaria sulla base del documento di valutazione dei rischi dell'impresa e dei rischi specifici in relazione alla mansione svolta, nonché degli eventuali esami necessari ai fini di esprimere il giudizio di idoneità alla mansione specifica.

Per l'attuazione del progetto, saranno attivate apposite convenzioni, tramite il Fondo Sanedil, per l'effettuazione dei seguenti esami: esami ematochimici; audiometria; spirometria; ECG; Vision test; esame del rachide; alcol dipendenza, assunzione sostanze psicotrope e stupefacenti nei casi previsti dalle norme; accertamenti strumentali integrativi.

Nell'ambito del suddetto protocollo di sorveglianza sanitaria, il medico competente valuterà, quali esami mirati al rischio ricomprendere nella visita medica preventiva preassuntiva, nella visita medica preventiva e nella visita medica periodica.

Il medico competente può valutare l'eventuale effettuazione di ulteriori esami diagnostici al lavoratore sulla base della mansione svolta.

Il medico competente, su richiesta dell'impresa, si rende altresì disponibile ad effettuare almeno due visite in cantiere, affiancato dall'RLS o dall'RLST territorialmente competenti, come previsto dall'Allegato di cui al Decreto Ministeriale n. 132/2024. In tal caso, verrà

ricosciuto un rimborso per la prestazione effettuata dal medico competente nei limiti dell'importo stabilito nella convenzione.

In caso di ulteriori e specifici esami richiesti dal medico competente, i costi saranno a carico di Sanedil laddove effettuati nei centri e/o con medici convenzionati, o rimborsati secondo quanto previsto dal Sanedil stesso.

Le visite degli ambienti di lavoro effettuate dal medico competente, congiuntamente con il responsabile di servizio di prevenzione e protezione, saranno a carico dell'Ente territoriale, esclusivamente laddove effettuate con l'assistenza dello stesso.

I medici competenti coinvolti nel progetto straordinario di sorveglianza sanitaria, sia quelli dell'elenco di cui al quinto periodo convenzionati con il Formedil – Ente unico Formazione e Sicurezza, sia quelli del datore di lavoro che comunque aderiscono al progetto stesso, dovranno inviare i dati anonimi e aggregati della sorveglianza sanitaria, all'ente unico Formazione e Sicurezza territoriale, entro il primo trimestre dell'anno successivo all'anno di riferimento, secondo i contenuti di cui dell'allegato 3-B del D. Lgs. n. 81/08, disponibile in formato editabile.

L'ente unico territoriale invierà tempestivamente al Formedil, entro 30 giorni dalla ricezione, i dati anonimi e aggregati della sorveglianza sanitaria. L'elaborazione di tali dati da parte del Formedil consentirà di orientare il Sanedil nella definizione delle visite di sorveglianza sanitaria e dei pacchetti di prevenzione mirati alla riduzione delle malattie professionali.

L'ente territoriale può mettere a disposizione appositi servizi gratuiti per effettuare gli esami della sorveglianza sanitaria, quali, ad esempio, i camper o il software del Formedil Construction Digital service (CDS), utile per la gestione delle scadenze, comprese quelle riguardanti la sorveglianza sanitaria.

Al Sanedil è affidato anche il compito di definire ed erogare appositi "pacchetti prevenzione" rivolti agli operai.

I pacchetti prevenzione sono definiti anche sulla base dei dati che l'Inail fornisce periodicamente sull'andamento delle malattie professionali nel settore edile, da effettuarsi gratuitamente una volta l'anno.

Per gli operai di età superiore ai 50 anni, saranno previsti, comunque, pacchetti per la prevenzione delle malattie cardiache.

Le Parti sottoscriventi istituiranno un osservatorio per il monitoraggio dei dati che sarà gestito congiuntamente dal Formedil e dal Sanedil.

Allegato "F-2025" – Modello di Denuncia Unica Edilizia (D.U.E.)

Premesso che:

- ANAEP Confartigianato Edilizia, CNA Costruzioni, Fiae Casartigiani, Clai Edilizia, Feneal Uil, FILCA CISL e FILLEA CGIL hanno rinnovato gli ultimi CCNL in una ottica di innovazione del settore e del sistema bilaterale, soprattutto delle Casse Edili/Edilcasse, quale strumento di regolarità contributiva, rafforzandone la funzione pubblicistica;
- le parti sociali sono interessate a una sempre maggiore regolarità e ad una maggiore trasparenza dell'intero settore e nei confronti di soggetti terzi e Pubbliche Amministrazioni;
- già nella delibera del Comitato della Bilateralità n.2/2015 era stato ripreso il principio del rispetto delle ore, che prevede che la condizione per la regolarità dell'impresa è che la stessa dichiari nella denuncia un numero di ore lavorate e non lavorate, non inferiore a quello contrattuale; che la somma delle ore lavorate e non lavorate non deve essere inferiore al monte ore lavorabili, computato mese per mese; che il numero delle ore di lavoro deve essere commisurato rispetto all'orario ordinario di lavoro e come previsto da norma di legge e contratto;
- i principi della delibera sopracitata sono stati più volte ripresi dalla CNCE, in particolare nelle Circolari n. 792/2021 e n. 797/2021;

Le parti sociali concordano che:

l'omogeneizzazione e la semplificazione sono gli strumenti che possono tutelare maggiormente imprese e lavoratori, rendendo più competitivo il nostro sistema bilaterale. In particolare, il modello di denuncia unica presso le Casse Edili/Edilcasse, potrà ridurre in maniera significativa gli effetti negativi, a danno dei lavoratori e delle imprese regolari, derivanti dai fenomeni sempre più diffusi di evasione ed elusione contributiva e dumping contrattuale oltreché dalla mole dei contenziosi determinati dall'attività di recupero crediti.

La definizione del Modello di Denuncia Unica in edilizia può diventare funzionale al possibile utilizzo del cd. F24, dopo aver verificato l'effettiva possibilità di compensare i debiti verso la Cassa Edile/Edilcassa con crediti di natura fiscale e/o previdenziale vantati dalle imprese nei confronti dell'INPS e/o dell'Agenzia delle Entrate.

Pertanto, le parti concordano che il nuovo modello di denuncia unica presenterà, al fine di rendere effettivamente uniformi procedure e comportamenti di tutte le Casse Edili/Edilcasse, i seguenti elementi obbligatori e bloccanti:

- a) Ore ordinarie: verifica su ore lavorabili nel mese, decurtate da ore assenza correttamente imputate e verificate;
- b) Permessi non retribuiti: esimente bloccante limite 40 h annue;
- c) Permessi retribuiti: fermo restando quanto previsto all'art. 7 del presente CCNL con riguardo alla tempistica della fruizione degli stessi, esimente bloccante limiti 88 h;

- d) Ferie: fermo restando quanto previsto dell'art. 18 del presente CCNL con riguardo alla tempistica della fruizione delle stesse, esimente bloccante limite 160 h;
- e) E.V.R.: ferma restando la non incidenza dell'EVR sui singoli istituti, ivi compreso il TFR, introduzione di un campo ("flag") relativo alla dichiarazione aziendale circa il pagamento dello stesso, se spettante in base alla normativa applicabile;
- f) CCNL applicato bloccante;
- g) CIPL applicato bloccante;
- h) Ore malattia – bloccante con obbligo di verifica codice certificato;
- i) Trasferta: secondo la nuova formulazione dell'art.24 del presente CCNL.

Tutte le esimenti si intendono riferite ad anno solare/civile.

Le parti convengono che:

a decorrere dalla firma del presente rinnovo del CCNL viene istituita una Commissione paritetica delle parti sociali, composta da 12 componenti, ivi inclusi i Segretari Generali delle Organizzazioni sindacali, con il supporto della CNCE della durata di sei mesi, per la definizione del modello di denuncia unica che avrà, tra i suoi compiti, il compito di valutare ed elaborare le soluzioni tecniche per le ipotesi di cui alle lettere c) e d), le analisi relative all'impatto della nuova disciplina, con adeguamento da parte della Commissione Nazionale paritetica per le Casse Edili/Edilcasse del software EDILCONNECT, la definizione di una anagrafica degli impiegati ai soli fini del corretto adempimento nei confronti del Sanedil e del Prevedi. Il nuovo sistema di Denuncia Unica potrà tener conto delle analisi precedentemente svolte dalla Commissione Nazionale paritetica per le Casse Edili/Edilcasse, presentate nel documento Ipotesi Denuncia Unica l'11 Aprile 2017.

Tale sistema di Denuncia Unica Edile, a seguito delle risultanze della Commissione di cui sopra, entrerà in vigore a decorrere dal 1° ottobre 2025.

Allegato "G-2025" – Fondo Artigianato Qualificazione e Sviluppo

Considerate le particolari caratteristiche del settore ed anche allo scopo di favorire la crescita, lo sviluppo e la conseguente qualificazione delle Imprese dell'Artigianato Edile, le Parti convengono che a decorrere dal 1° ottobre 2025, presso ogni Cassa Edile e Edilcassa, viene costituito il "Fondo Artigianato Qualificazione e Sviluppo" (FAQS).

Le Parti convengono altresì sull'opportunità di introdurre, all'interno del FAQS, una misura assistenziale a favore degli imprenditori le cui imprese applicano il presente CCNL, che nel corso della loro attività lavorativa, si trovino temporaneamente impossibilitati a esercitare la propria funzione.

La previsione è volta a garantire un sostegno economico nei casi in cui particolari eventi determinino una condizione di inabilità temporanea che impedisca l'esercizio dell'attività professionale, per un periodo minimo significativo.

L'intervento avrà carattere solidaristico e si inserisce nella cornice delle prestazioni previste in ambito bilaterale, a riconoscimento della centralità della figura imprenditoriale anche sotto il profilo della tutela nei momenti di fragilità.

Il Fondo, che sarà alimentato da un versamento mensile a carico delle Imprese di € 2,00 (due) per ogni dipendente in forza a decorrere dal 1° ottobre 2025, garantirà alle Imprese attraverso compensazioni con i versamenti alla Cassa Edile o Edilcassa, le premialità previste dal presente Contratto e dagli Accordi territoriali di II° livello.

Il "Fondo Artigianato Qualificazione e Sviluppo" dovrà essere parte integrante dello Schema di Bilancio delle Edilcasse/Casse Edili.

Alla sottoscrizione del presente CCNL verrà costituita una apposita "Commissione qualificazione del settore artigiano" nazionale e paritetica che definirà, entro tre mesi, il Regolamento e le modalità organizzative del Fondo, nonché quanto previsto dall'allegato I-2025 in relazione alle misure della premialità.

Le Parti verificheranno, nell'ambito del complessivo Sistema Edile nazionale, se in fase di prima applicazione il "Fondo Artigianato Qualificazione e Sviluppo", a copertura dell'anno edile 2025/26, potrà essere finanziato anche da una quota parte di quanto accantonato e non utilizzato al 30 settembre 2025, dal Fondo territoriale formazione di settore in base alle previsioni del punto 2) dell'art.2 del Regolamento del Fondo stesso.

Allegato "H-2025" – Commissione FAQs

Le parti stabiliscono la costituzione di un'apposita Commissione che, al fine di qualificare e valorizzare la specificità dell'artigianato ed implementare l'alimentazione del FAQs, dovrà valutare e determinare la rimodulazione dell'aliquota contributiva dello 0,20%, istituita nel "Protocollo e Formazione" dell'accordo 4 maggio 2022 e destinata al "Fondo territoriale per la formazione e incremento delle competenze professionali dei lavoratori" nonché del Regolamento in atto in coerenza con quanto previsto dal presente articolo, entro il 30 settembre 2025.

La medesima Commissione avrà inoltre il compito di rivedere l'utilizzo dello 0,10% previsto per il "Fondo Incentivo Occupazione" mantenendo le finalità proprie dello stesso.

Allegato "I-2025" – Protocollo Orario di lavoro e premialità Imprese.

Nei limiti e fermo restando quanto previsto dall'art.22 e dall'art.57 del vigente CCNL, considerate le particolari caratteristiche del settore ed anche allo scopo di una migliore organizzazione del lavoro, le aziende con i requisiti previsti dall'Allegato "A-2025" hanno la possibilità di rimodulare l'orario di lavoro, in base a quanto previsto dal presente articolo, solo per determinati periodi di tempo e nei seguenti casi:

- a) in presenza di periodi di maggiore intensità lavorativa, anche ai fini del rispetto degli obiettivi e delle scadenze previste dal Next Generation Eu;
- b) in caso di avversità atmosferiche (temperature elevate, ghiaccio o neve, ecc..) che non consentono l'accesso agli ammortizzatori sociali, al fine di garantire il recupero psico – fisico e la maggiore tutela della salute dei lavoratori.

La rimodulazione dell'orario, che dovrà essere preceduta da una preventiva comunicazione ai dipendenti nonché alle RSA o RSU, laddove presenti e, per il tramite delle Associazioni territoriali artigiane, alle OO.SS. territorialmente competenti, prevederà a fronte del superamento dell'orario contrattuale, di cui al comma 2 dell'art.6, la corresponsione delle maggiorazioni previste all'art.22. Le OO.SS., attraverso le Associazioni territoriali artigiane, potranno richiedere un apposito incontro al fine di addivenire ad una eventuale intesa.

Le ore di straordinario concorrono al limite delle 250 ore annuali di straordinario previsto dal contratto e dalla normativa vigente.

Le aziende con i requisiti di cui all'Allegato "A-2025" che attuano tale procedura, a decorrere dal 1° gennaio 2026 potranno accedere al **"Fondo Artigianato Qualificazione e Sviluppo"** costituito presso ogni Cassa Edile ed Edilcassa, per le sole ore eccedenti il regime ordinario di lavoro e con il limite delle 250 ore annuali previsto dalla normativa vigente. Il Fondo prevederà un contributo, attraverso la compensazione sulla contribuzione delle Casse Edili/Edilcassa.

Aumenti retributivi e minimi di paga base e di stipendio

In coerenza con le prassi in atto e con le specificità del settore delle costruzioni, le parti concordano un incremento retributivo complessivo di € 178,00 a parametro 100 (operaio comune), come specificato nella seguente tabella:

livelli	par.	Aumento complessivo	AUMENTI-Importi mensili				NUOVI MINIMI-Importi mensili			
			01/05/2025 mensile	01/01/2026 mensile	01/01/2027 mensile	01/01/2028 mensile	01/05/2025	01/01/2026	01/01/2027	01/01/2028
7°	205	364,90	153,75	71,75	71,75	67,65	2.147,21	2.218,96	2.290,71	2.358,36
6°	180	320,40	135,00	63,00	63,00	59,40	1.912,08	1.975,08	2.038,08	2.097,48
5°	150	267,00	112,50	52,50	52,50	49,50	1.593,54	1.646,04	1.698,54	1.748,04
4°	139	247,42	104,25	48,65	48,65	45,87	1.485,23	1.533,88	1.582,53	1.628,40
3°	130	231,40	97,50	45,50	45,50	42,90	1.381,22	1.426,72	1.472,22	1.515,12
2°	115	204,70	86,25	40,25	40,25	37,95	1.239,90	1.280,15	1.320,40	1.358,35
1°	100	178,00	75,00	35,00	35,00	33,00	1.062,30	1.097,30	1.132,30	1.165,30

Art. 103 – Decorrenza e Durata

Salvo le diverse decorrenze espressamente indicate, il presente contratto si applica dal 1° maggio 2025 al 30 settembre 2028 ai rapporti di lavoro in corso alla data del 1° maggio 2025 o instaurati successivamente.

Qualora non sia disdetto da una delle parti, con lettera raccomandata AR almeno sei mesi prima della scadenza, si intenderà rinnovato.

Le Parti, nel ribadire la non sovrapposibilità nell'anno dei cicli negoziali e delle relative erogazioni iniziali, stabiliscono che i contratti integrativi da rinnovare negli anni 2024 e 2025, avranno efficacia non anteriore al 1° febbraio 2026.

I contratti territoriali di II° livello potranno prevedere forme di welfare.

S72-25 - Legge 29 maggio 1982, n. 297 – TFR – Indice ISTAT relativo al mese di aprile 2025

Il coefficiente mensile del trattamento di fine rapporto

L'indice dei prezzi al consumo per le famiglie degli operai ed impiegati rilevato dall'ISTAT per il mese di aprile 2025 è risultato pari a 121,3 (base 2015 = 100).

Il coefficiente di rivalutazione del trattamento di fine rapporto è, pertanto, pari a 1,01186356.

Tale coefficiente è il risultato del seguente calcolo:

$$04/12 \times 1,5 \text{ (tasso fisso)} = 0,5$$

$$75\% \text{ di } 0,91514143 \text{ [indice aprile 2025 su indice dicembre 2024} \times 100 - 100] = 0,686356$$

$$\text{TOTALE} = 1,186356$$

Si ricorda che in base al 5° comma dell'articolo 2120 Cod. Civ., agli effetti della rivalutazione le frazioni di mese uguali o superiori ai 15 giorni si computano come mese intero. Pertanto, il citato coefficiente si applica ai rapporti di lavoro risolti tra il 15 aprile 2025 ed il 14 maggio 2025.

Di seguito un prospetto riepilogativo dei coefficienti di rivalutazione e dei relativi procedimenti di calcolo.

TRATTAMENTO DI FINE RAPPORTO
(legge 29 maggio 1982, n. 297)

Coefficienti di rivalutazione

Mese di riferimento	Indice Istat	Calcolo			Totale a) + b)	Periodo di risoluzione del rapporto
		1,5 (tasso fisso) a)	Incremento variabile			
			100%	75%		
			b)			
			rispetto a dicembre 2023			
12/2023	118,9	12/2023=1,5	0,59221658	0,444162	1,944162	15/12/2023 – 14/01/2024
01/2024	119,3	01/2024=0,125	0,33641716	0,252313	0,377313	15/01/2024 – 14/02/2024
02/2024	119,3	02/2024=0,25	0,33641716	0,252313	0,502313	15/02/2024 – 14/03/2024
03/2024	119,4	03/2024=0,375	0,42052145	0,315391	0,690391	15/03/2024 – 14/04/2024
04/2024	119,3	04/2024=0,5	0,33641716	0,252313	0,752313	15/04/2024 – 14/05/2024
05/2024	119,5	05/2024=0,625	0,50462574	0,378469	1,003469	15/05/2024 – 14/06/2024
06/2024	119,5	06/2024=0,75	0,50462574	0,378469	1,128469	15/06/2024 – 14/07/2024
07/2024	120,0	07/2024=0,875	0,92514718	0,693860	1,568860	15/07/2024 – 14/08/2024
08/2024	120,1	08/2024=1	1,00925147	0,756939	1,756939	15/08/2024 – 14/09/2024
09/2024	120,0	09/2024=1,125	0,92514718	0,693860	1,818860	15/09/2024 – 14/10/2024
10/2024	120,1	10/2024=1,25	1,00925147	0,756939	2,006939	15/10/2024 – 14/11/2024
11/2024	120,1	11/2024=1,375	1,00925147	0,756939	2,131939	15/11/2024 – 14/12/2024
12/2024	120,2	12/2024=1,5	1,09335576	0,820017	2,320017	15/12/2024 – 14/01/2025
			rispetto a dicembre 2024			
12/2024	120,2	12/2024=1,5	1,09335576	0,820017	2,320017	15/12/2024 – 14/01/2025
01/2025	120,9	01/2025=0,125	0,58236273	0,436772	0,561772	15/01/2025 – 14/02/2025
02/2025	121,1	02/2025=0,25	0,74875208	0,561564	0,811564	15/02/2025 – 14/03/2025
03/2025	121,4	03/2025=0,375	0,99833611	0,748752	1,123752	15/03/2025 – 14/04/2025
04/2025	121,3	04/2025=0,5	0,91514143	0,686356	1,186356	15/04/2025 – 14/05/2025

F34-25 - Superbonus e bonus edilizi aggiornamenti catastali e gestione dei contenziosi: webinar Ance del 4 giugno

Superbonus, variazioni catastali e contenziosi: il punto dell'Ance nel webinar del 4 giugno alle 15.00

Il prossimo 4 giugno alle 15.00 si terrà il webinar “ Superbonus e bonus edilizi aggiornamenti catastali e gestione dei contenziosi ”, introdotto dalla Vicepresidente Ance, Vanessa Pesenti e con l'intervento, in qualità di relatore, dell'Ing. Cristian Angeli, consulente tecnico sui bonus applicati all'edilizia e sul relativo contenzioso.

L'incontro, organizzato dall'Ance, ha lo scopo di affrontare due temi di stretta attualità e di grande interesse legati al Superbonus e ai bonus edilizi: le verifiche sull'aggiornamento catastale dei fabbricati oggetto di interventi agevolati e la gestione del contenzioso tra imprese e committenti, generatosi per lo più dalla continua modifica della disciplina sulle opzioni per la cessione dei bonus e per lo sconto in fattura.

In particolare, in merito all'aggiornamento catastale degli immobili agevolati con il Superbonus , l'intento è quello di capire quando è necessario procedere alla revisione del censimento dei fabbricati in base alla normativa catastale, alla luce dell'invio delle prime lettere di compliance ai proprietari da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Ulteriore obiettivo è approfondire la gestione del contenzioso tra imprese e committenti dovuto all'interruzione dei lavori agevolati, non portati a termine a causa del sopraggiungere delle varie norme che hanno eliminato le opzioni per lo sconto in fattura e per la cessione del credito d'imposta da bonus edilizi.

L'incontro potrà essere seguito in due modalità:

- diretta streaming sul portale Ance , aperta a tutti gli interessati, senza possibilità di intervento,
- tramite collegamento zoom , riservato solo al sistema (associazioni aderenti e imprese associate) e con possibilità di intervenire nel dibattito, utilizzando le seguenti coordinate:

<https://ance-it.zoom.us/j/81762451111?pwd=5HhoJVbDUNdXGthlr2EOaBbZ2WDUD2.1>

ID riunione: 817 6245 1111

Codice d'accesso: 755623



Webinar Ance

Direzione Politiche fiscali



4 giugno 2025 | Ore 15.00

Superbonus e bonus edilizi

Aggiornamenti catastali e gestione dei contenziosi

Introduce

Vanessa Pesenti

Vicepresidente Ance

Interviene

Cristian Angeli

Ingegnere consulente tecnico
sui bonus edilizi e contenziosi

ANCE | ASSOCIAZIONE NAZIONALE
COSTRUTTORI EDILI

F35-25 - Nuovi chiarimenti sulla tassazione dei trasferimenti di diritti reali immobiliari – Risposte n. 129/2025 e 133/2025

Nuovi chiarimenti delle Entrate sulla tassazione delle “operazioni immobiliari”: focus su diritti di superficie, usufrutto e nuda proprietà

Con due recenti risposte a interpello, l’Agenzia delle Entrate fornisce nuovi chiarimenti sulla tassazione applicabile a diverse fattispecie di “operazioni immobiliari”, aventi ad oggetto la costituzione e il trasferimento di diritti reali immobiliari: superficie, usufrutto e nuda proprietà, alla luce della nuova disciplina fiscale delle plusvalenze immobiliari prevista dalla legge di Bilancio 2024.

Emerge, in particolare, dalle pronunce che:

- il corrispettivo derivante dalla cessione della sola costruzione insistente su un’area della quale il cedente mantiene la proprietà si configura come un’operazione di costituzione del diritto di superficie sul suolo medesimo, tassata come reddito diverso (art. 67, co. 1, lett. h, del TUIR-DPR 917/1986) e non come plusvalenza immobiliare,
- il corrispettivo derivante dalla costituzione del diritto di usufrutto è parimenti da considerarsi come reddito diverso (art. 67, co. 1, lett. h, del TUIR-DPR 917/1986) e non come plusvalenza immobiliare. Ciò anche nell’ipotesi in cui il proprietario originario perde del tutto la titolarità del bene, attribuendo contestualmente l’usufrutto e la nuda proprietà a soggetti diversi,
- il corrispettivo derivante dalla cessione della nuda proprietà è da considerarsi come una plusvalenza immobiliare da tassare autonomamente (art. 67, co. 1, lett b, del TUIR-DPR 917/1986).

L’intervento delle Entrate è particolarmente rilevante in quanto chiarisce le modalità operative della nuova disciplina fiscale delle plusvalenze immobiliari, introdotta dalla legge di Bilancio 2024.

Occorre ricordare, difatti, che, dal 1° gennaio 2024, è entrata in vigore una riforma della tassazione delle plusvalenze immobiliari ad opera dell’art.1, co. 92, della legge 213/2023 (legge di Bilancio 2024), che ha determinato l’applicazione di un diverso regime impositivo tra:

- gli atti di cessione a titolo oneroso di beni immobili e di diritti reali immobiliari, i quali continuano a ricadere nella lett. b) dell’art. 67 del TUIR, generando plusvalenze immobiliari imponibili alle condizioni previste dalla norma;
- gli atti di “concessione in usufrutto” e “costituzione degli altri diritti reali di godimento”, i quali rientrano nella lett. h) dell’art. 67 e, quindi, generano redditi diversi a prescindere dal periodo di possesso precedente e dalla natura dell’immobile ceduto

La formulazione normativa – insieme alla grande varietà di fattispecie concrete – non rende sempre agevole ricondurre le singole ipotesi all’uno o all’altro regime impositivo.

Tant’è che anche l’Amministrazione finanziaria mostra di star adottando un approccio basato sull’analisi del singolo caso che le viene sottoposto.

- Corrispettivo derivante dalla cessione del diritto di superficie

Con la risposta n. 129 del 13 maggio 2025 viene presentato il caso di un’associazione sportiva

dilettantistica, qualificata come ente non commerciale, che ha ceduto la proprietà di una costruzione, separatamente dalla proprietà del suolo.

L'Agenzia delle Entrate riconduce tale fattispecie di cessione della sola proprietà superficaria a quelle di "costituzione di un diritto reale di godimento", ricadenti nella nuova lett. h) dell'art. 67 del TUIR – DPR 917/1986.

Dunque, i corrispettivi ricevuti dall'Istante a seguito della costituzione del diritto di superficie generano redditi diversi a prescindere dal periodo di possesso precedente e dalla natura dell'immobile ceduto.

Con la conseguenza che la differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione saranno soggette a tassazione IRPEF progressiva, come previsto dall'art.71, co.2, del TUIR.

In sostanza, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la costituzione di un diritto reale – in questo caso, del diritto di superficie – a favore di un terzo a fronte di un corrispettivo costituisca reddito diverso ex lett. h), co. 1, dell'art. 67 del TUIR.

A sostegno della propria conclusione, l'Amministrazione finanziaria richiama la Relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2024 dove viene specificato che " laddove non sia previsto diversamente nel TUIR o in altre disposizioni normative, l'equiparazione fra il diritto di proprietà e i diritti reali di godimento [opera] esclusivamente nella ipotesi di **cessione del diritto reale**, mentre tale equiparazione è esclusa nell'ipotesi della loro costituzione. **Allo stesso tempo, la modifica in esame ricomprende espressamente nell'ambito dell'articolo 67, comma 1, lettera h), del TUIR l'ipotesi di costituzione del diritto di superficie sui beni immobili e di altri diritti reali di godimento, in analogia alla concessione in usufrutto**".

Pertanto, in tale ipotesi, si configura fiscalmente un reddito diverso, determinato in base al citato art.71, co. 2, del TUIR, ossia come « differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione ».

- Corrispettivi derivanti dalla cessione – con unico atto a soggetti diversi – del diritto di usufrutto e della nuda proprietà

La cessione contestuale con unico atto notarile di due diritti reali sullo stesso immobile costituisce, ai fini fiscali, una doppia operazione. Dunque, la "corretta modalità di tassazione" va determinata singolarmente per ciascuna operazione.

Questo, in sintesi, il principio espresso con la risposta n. 133 del 14 maggio 2025.

La fattispecie analizzata consiste in un'operazione di vendita di un immobile a due diversi soggetti. L'uno acquisterà la nuda proprietà del bene, l'altro il diritto di usufrutto.

L'Istante ritiene che l'intera operazione rientri nell'art. 67 co. 1 lett. b, del TUIR – DPR 917/1986, richiamando peraltro a sostegno lo Studio del Notariato n. 14-2024/T – in quanto, ponendosi dal punto di vista del cedente, egli aliena l'intero diritto di proprietà, il quale poi si fraziona in capo agli acquirenti.

Tuttavia, l'Agenzia delle Entrate non condivide tale ricostruzione, ritenendo al contrario che l'operazione vada scissa al fine di valutare singolarmente le sue due componenti.

Così facendo:

- la costituzione del diritto di usufrutto va ricondotta alla lett. h, dell'art. 67 del TUIR, dunque produce in ogni caso redditi diversi da assoggettare a tassazione (e da determinare in base all'art.71, co.2, del medesimo TUIR, ossia come differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione);
- la cessione della nuda proprietà ricade nella lett. b, dell'art. 67 e, dunque,

produce plusvalenze tassabili solo se realizzata entro 5 anni dall'acquisto (e in base alla a quanto previsto dall'art.68, co.1, del medesimo TUIR).

La conclusione delle Entrate si basa sul presupposto per cui l'usufrutto e la nuda proprietà sono due negozi autonomi che riguardano due diritti distinti e, in quanto tali, da assoggettare autonomamente a tassazione.

E a sostegno vengono richiamate alcune pronunce della Corte di Cassazione (ordinanze n. 7154/2021 e n. 11922/2021) che – seppur in materia di imposta di registro e ipocatastali – nelle ipotesi di trasferimento, con un unico atto a soggetti diversi, della nuda proprietà e dell'usufrutto, ha evidenziato che “ non è possibile ravvisare alcuna necessaria concatenazione di carattere obiettivo tra la vendita del diritto di nuda proprietà ed il contestuale trasferimento del diritto di usufrutto a due beneficiari diversi, bensì una connessione derivante esclusivamente dalla volontà delle parti, con conseguente autonoma tassazione ...”.

Risposta n. 129/2025

OGGETTO: Regime fiscale dei corrispettivi derivanti dalla costituzione del diritto di superficie – articolo 67, comma 1, lettera h), del Tuir

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

L'Istante dichiara:

- di essere un'associazione sportiva dilettantistica e di qualificarsi come ente non commerciale, ai sensi dell'articolo 73, comma 1, lettera c), del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR) di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917;

- che nel 2024 «*in qualità di piena proprietaria, cedeva e trasferiva [...], la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo, ai sensi dell'art. 952 comma 2 del codice civile, delle particelle [...] per la durata di [...] anni e per il prezzo di Euro[...]*».

Tanto premesso, l'*Istante* chiede se, a seguito delle modifiche apportate dalla legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024) al trattamento fiscale dei corrispettivi derivanti dalla costituzione a titolo oneroso dei diritti reali di godimento, dalla cessione della proprietà superficiale derivi una plusvalenza di cui all'articolo 67, comma 1, lettera *b*), del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'*Istante* ritiene che *«la cessione della proprietà superficiale in oggetto, consistendo nel caso di specie nell'alienazione della costruzione già edificata (art. 952 co. 2 c.c.), configuri una mera "cessione" della proprietà che pertanto, ricadrebbe nella lett. b) del comma 1, dell'art. 67 del TUIR».*

Ciò in quanto, *«Nel caso della cessione della proprietà superficiale, (ovvero l'atto con cui, ex art. 952 comma 2 c.c., il pieno proprietario cede a un terzo, isolatamente, la proprietà del fabbricato, conservando la titolarità del suolo), in dottrina si afferma che, in tal caso, il titolare del diritto reale è il soggetto titolare del solo suolo, mentre l'acquirente del fabbricato acquista una vera e propria "proprietà" (in coerenza anche con il nome "proprietà superficiale"). Valorizzando questa considerazione, si potrebbe allora ipotizzare di ricondurre l'atto previsto dall'art. 952 comma 2 c.c. alla lett. b) dell'art. 67, poiché si tratta di un atto che "trasferisce" la proprietà, seppur del solo fabbricato, lasciando il cedente titolare del solo (diritto reale sul) suolo».*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 952 del Codice civile disciplina la costituzione del diritto di superficie disponendo, al primo comma, che *«Il proprietario può costituire il diritto di fare e mantenere al di sopra del suolo una costruzione a favore di altri, che ne acquista la proprietà»* e, al secondo comma, che *«Del pari può alienare la proprietà della costruzione già esistente, separatamente dalla proprietà del suolo»*.

Tale disposizione, prevede dunque che il proprietario può costituire il diritto di superficie, attraverso:

- la concessione al superficiario del diritto di costruire (concessione *ad aedificandum*) e di mantenere la nuova costruzione sul suolo altrui;
- l'alienazione della proprietà della costruzione già esistente separatamente dalla proprietà del suolo (c.d. proprietà superficiaria).

Dal punto di vista fiscale, l'articolo 73, comma 1, lettera c), del Testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, individua i soggetti passivi, ai fini IRES, fra i quali, alla lettera c), *«gli enti pubblici e privati diversi dalle società [...] che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciale [...] residenti nel territorio dello Stato»*.

Per gli enti non commerciali il reddito complessivo è costituito, ai sensi dell'articolo 143, comma 1, del TUIR, *«dai redditi fondiari, di capitale, d'impresa e diversi, ovunque prodotti e quale ne sia la destinazione»* € ai sensi del successivo comma 2 dell'articolo 143, *«il reddito complessivo è determinato secondo le disposizioni dell'articolo 8»*, ossia sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo.

Nella determinazione dei redditi delle singole categorie gli enti non commerciali sono soggetti alle disposizioni del titolo I del TUIR, salvo quanto disposto dalle norme

espressamente destinate agli enti non commerciali residenti, rinvenibili al titolo II, capo III, del medesimo Testo unico.

Nell'ambito del titolo I del TUIR, a seguito delle modifiche operate, dal 1° gennaio 2024, dall'articolo 1, comma 92, lettere *a*) e *b*), della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (di seguito, "*legge di bilancio 2024*"):

- l'articolo 9, comma 5, dispone che *«Ai fini delle imposte sui redditi, laddove non è previsto diversamente, le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento [...]*»;

- l'articolo 67, comma 1, stabilisce che *«Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:*

[...]

«b) [...] le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante»;

[...]

h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto, dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento [...] di beni immobili [...]».

Al riguardo, nella relazione illustrativa al disegno di *legge di bilancio 2024* viene chiarito che *«La presente modifica all'articolo 9, comma 5, del TUIR conferma che laddove non sia previsto diversamente nel TUIR o in altre disposizioni normative, l'equiparazione fra il diritto di proprietà e i diritti reali di godimento [opera] esclusivamente nella ipotesi di cessione del diritto reale, mentre tale equiparazione è esclusa nell'ipotesi della loro costituzione. Allo stesso tempo, la modifica in esame ricomprende espressamente nell'ambito dell'articolo 67, comma 1, lettera h), del TUIR l'ipotesi di costituzione del diritto di superficie sui beni immobili e di altri diritti reali di godimento, in analogia alla concessione in usufrutto».*

Analogamente, la relazione tecnica al medesimo disegno di *legge di bilancio 2024* sul punto rileva che *«salvo i casi specificamente disciplinati dalle norme vigenti, il regime impositivo delle plusvalenze sia riservato solo alle cessioni dei diritti reali di godimento che seguono la sua costituzione ad opera del proprietario, mentre i diritti ritratti in sede di costituzione dei medesimi diritti divengono imponibili per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta.*

Fatta tale premessa, per quantificare gli effetti finanziari della norma» si ricorre all'«esame dei dati riportati negli atti notarili [...] del diritto di superficie, che rappresenta l'ipotesi più ricorrente di diritto reale di godimento», i cui «negozi costitutivi sono stati prudenzialmente individuati in ragione del 50% del totale».

Quindi, a decorrere dal 2024, per effetto delle novità introdotte dalla *legge di bilancio 2024*, ai corrispettivi derivanti dalla costituzione del diritto di superficie (così come nell'ipotesi di costituzione di altri diritti reali di godimento), non si applica più il regime fiscale delle plusvalenze di cui alla lettera *b)*, del comma 1, dell'articolo 67 del TUIR, trovando un'autonoma disciplina nella successiva lettera *h)*.

Ai sensi dell'articolo 71, comma 2, del TUIR i predetti redditi *«sono costituiti dalla differenza tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione»*.

Con riferimento alla costituzione del diritto di superficie su di un terreno agricolo, con la risposta n. 224, pubblicata il 19 novembre 2024, è stato chiarito che *«in base alle disposizioni in vigore fino al 31 dicembre 2023, ai sensi del citato articolo 67, comma 1, lett. b), la costituzione del diritto di superficie su un terreno agricolo:*

- avrebbe generato una plusvalenza tassabile se il terreno fosse stato posseduto da meno di cinque anni [...];

- non avrebbe generato alcuna plusvalenza se il terreno fosse stato posseduto da più di cinque anni [...].

A seguito delle modifiche intervenute con la legge di bilancio 2024, invece, il corrispettivo per la costituzione del diritto di superficie di un terreno agricolo costituisce, in ogni caso, reddito ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lett. h) determinato, in base all'articolo 71, comma 2, del TUIR, dalla differenza «tra l'ammontare percepito nel periodo di imposta e le spese specificamente inerenti alla loro produzione».

La citata risposta n. 224 del 2024 precisa anche che, ai fini dell'imputazione temporale dei *«corrispettivi percepiti»* ai sensi dell'articolo 71 del TUIR, *«i redditi*

diversi in commento sono imputati al periodo d'imposta di effettiva percezione (principio di cassa) [...] a nulla rilevando la data di stipula dell'atto».

Ciò posto, in applicazione della normativa sopra citata e in linea con i principi su esposti, nel caso in esame, il corrispettivo derivante dalla costituzione a titolo oneroso del diritto di superficie oggetto dell'istanza costituisce reddito diverso ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *h*), del TUIR determinato secondo i criteri di cui al successivo articolo 71, comma 2.

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi rappresentati, assunti acriticamente come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, restando impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**

Risposta n. 133/2025

OGGETTO: Costituzione del diritto di usufrutto e cessione della nuda proprietà del medesimo immobile – trattamento fiscale –art. 67 del TUIR

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Gli *Istanti* coniugati, in regime di separazione legale dei beni, dichiarano che:

- sono comproprietari, in parti uguali, di un appartamento, di categoria A/2, con annesso vano cantina pertinenziale, di categoria C/2;
- intendono vendere "*separatamente e contestualmente*" l'usufrutto e la nuda proprietà del detto appartamento (con la cantina) a "*due possibili acquirenti*".

Ciò premesso, gli *Istanti* chiedono di sapere se il contestuale trasferimento separato del diritto di usufrutto e della nuda proprietà debba qualificarsi unitariamente come cessione, con conseguente assoggettamento all'articolo 67, comma 1, lettera b), del TUIR, o se, diversamente, ciascun trasferimento debba considerarsi distintamente, per

cui la costituzione del diritto di usufrutto e la cessione della nuda proprietà ricadrebbero rispettivamente nell'ambito di applicazione della lettera h) e della lettera b) del detto articolo 67 del TUIR.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Gli *Istanti*, richiamando lo Studio n. 14-2024/T del Consiglio Nazionale del Notariato, ritengono che la cessione/costituzione del diritto di usufrutto sia tassabile ai sensi dell'articolo 67, comma 1, lettera *h*), del TUIR, nel solo caso in cui la cessione/costituzione del diritto reale di godimento abbia comportato *"una compressione del diritto originario del costituente/cedente (ad esempio, per effetto della costituzione del diritto di usufrutto, il proprietario degrada a nudo proprietario)."*

Invece, nel caso in cui *"il cedente venda l'intera proprietà, spogliandosi dell'intero diritto, anche frazionando i vari diritti (ad esempio, vendita frazionata dell'usufrutto e della nuda proprietà)"* la vendita frazionata dei diritti costituirebbe una cessione unitaria, ricadente nel regime previsto dall'articolo 67, comma 1, lettera *b*), del TUIR.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Nell'ambito del titolo I del testo unico delle imposte dirette (TUIR), approvato con d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, a seguito delle modifiche operate, dal 1° gennaio 2024, dall'articolo 1, comma 92, lettere a) e b), della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024):

- l'articolo 9, comma 5, dispone che *«Ai fini delle imposte sui redditi, laddove non è previsto diversamente, le disposizioni relative alle cessioni a titolo oneroso valgono*

anche per gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento [...]»;

- l'articolo 67, comma 1, stabilisce che «Sono redditi diversi se non costituiscono redditi di capitale ovvero se non sono conseguiti nell'esercizio di arti e professioni o di imprese commerciali o da società in nome collettivo e in accomandita semplice, né in relazione alla qualità di lavoratore dipendente:

« b) [...] le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non più di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione e le unità immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari, nonché, in ogni caso, le plusvalenze realizzate a seguito di cessioni a titolo oneroso di terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria secondo gli strumenti urbanistici vigenti al momento della cessione. In caso di cessione a titolo oneroso di immobili ricevuti per donazione, il predetto periodo di cinque anni decorre dalla data di acquisto da parte del donante»;

«[...] h) i redditi derivanti dalla concessione in usufrutto, dalla costituzione degli altri diritti reali di godimento [...] di beni immobili[...].».

Al riguardo, nella relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2024 viene chiarito che «La presente modifica all'articolo 9, comma 5, del TUIR conferma, laddove non sia previsto diversamente nel TUIR o in altre disposizioni normative, l'equiparazione fra il diritto di proprietà e i diritti reali di godimento esclusivamente nella ipotesi di cessione del diritto reale, mentre tale equiparazione è esclusa nell'ipotesi della loro costituzione. [...]».

Analogamente, la relazione tecnica al medesimo disegno di legge di bilancio 2024 sul punto rileva che *«salvo i casi specificamente disciplinati dalle norme vigenti, il regime impositivo delle plusvalenze sia riservato solo alle cessioni dei diritti reali di godimento che seguono la sua costituzione ad opera del proprietario, mentre i diritti ritratti in sede di costituzione dei medesimi diritti divengono imponibili per l'intero ammontare percepito nel periodo di imposta»*.

Con riferimento alla costituzione del diritto di usufrutto, la risposta n. 381 pubblicata il 12 luglio 2023, nel richiamare la risoluzione 12 gennaio 1993, n. 20, relativa al corretto trattamento fiscale da riservare alla concessione trentennale di un diritto di usufrutto su un immobile da parte di una persona fisica, ha chiarito che, in applicazione del citato articolo 67, comma 1, lettera *h*), del TUIR, il corrispettivo percepito dal proprietario persona fisica a fronte della costituzione del diritto di usufrutto costituisce reddito diverso da tassare ai sensi del successivo articolo 71, comma 2, del medesimo TUIR.

Nel caso in esame, il dubbio sollevato dall'*Istante* riguarda l'applicazione del citato articolo 67, comma 1, lettera *h*), del TUIR nella particolare ipotesi in cui oltre alla costituzione del diritto di usufrutto venga ceduta ad un terzo, diverso dal soggetto usufruttuario, la nuda proprietà del medesimo bene immobile.

Trattasi di due negozi che riguardano due diritti distinti (diritto di usufrutto e diritto di nuda proprietà) e che presuppongono una scissione delle facoltà attinenti al diritto di proprietà. Il diritto di usufrutto può essere costituito solo allorquando il soggetto sia titolare della piena proprietà dell'immobile e solo a seguito di detta costituzione, il soggetto costituente può disporre per il trasferimento a terzi della nuda

proprietà dell'immobile medesimo. Logicamente quindi, prima viene costituito un diritto di usufrutto classificabile come "nuovo", ossia "non preesistente" e successivamente si ha il trasferimento oneroso di un diritto "preesistente" (la nuda proprietà), producendosi in capo al soggetto cedente un effetto estintivo totale della sua posizione giuridica "di partenza".

Al riguardo, la Corte di Cassazione, con ordinanza 15 marzo 2021, n. 7154, concernente l'applicazione delle imposte ipo-catastali, nell'ipotesi in cui con un solo atto sono stati trasferiti a soggetti diversi la nuda proprietà e l'usufrutto di un unico cespite, ha affermato che «non è possibile ravvisare alcuna necessaria concatenazione di carattere obiettivo tra la vendita del diritto di nuda proprietà ed il contestuale trasferimento del diritto di usufrutto a due beneficiari diversi, bensì una connessione derivante esclusivamente dalla volontà delle parti, con conseguente autonoma tassazione delle disposizioni costituenti il negozio» e che la circostanza che «con i due trasferimenti di diritti reali del medesimo cespite si sia attuato il trasferimento a terzi di tutti i diritti inerenti alla proprietà non fa venir meno, [...], l'autonomia sul piano causale di ciascuna cessione, quantunque tra loro siano collegate dalla causa complessiva dell'operazione...».

Analogamente, la Suprema Corte, con ordinanza 6 maggio 2021, n. 11922 concernente l'applicazione dell'imposta di registro, ha precisato che «il trasferimento con unico atto, a soggetti diversi, della nuda proprietà e dell'usufrutto di un unico cespite, dà luogo ad un collegamento negoziale con conseguente autonoma tassazione delle disposizioni negoziali, dovendosi individuare, tra le due disposizioni, una connessione fondata sulla mera volontà delle parti (...)».

Ciò posto, in applicazione della normativa sopra citata e in linea con i principi su esposti, si ritiene che nella fattispecie prospettata, i due negozi autonomi sotto il profilo civilistico, siano parimenti soggetti autonomamente alla disciplina fiscale.

Pertanto, nel caso in esame:

- il corrispettivo derivante dalla costituzione a titolo oneroso dell'usufrutto costituisce reddito diverso ai sensi del citato articolo 67, comma 1, lettera *h*), del TUIR, determinato secondo i criteri di cui al successivo articolo 71, comma 2;
- la plusvalenza derivante dalla cessione della nuda proprietà dell'abitazione è tassabile ai sensi del citato articolo 67, comma 1, lettera *b*), del TUIR, secondo i criteri di cui al successivo articolo 68, nell'ipotesi in cui la cessione avvenga entro cinque anni dall'acquisto (cfr. anche risoluzione dell'8 agosto 2007, n. 213/E).

Il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

**IL DIRETTORE CENTRALE AD INTERIM
(firmato digitalmente)**

F36-25 - Fusione societaria e cessione dei crediti Superbonus: nuovi chiarimenti

L’Agenzia delle Entrate ancora sul tema delle operazioni straordinarie tra società e sulla gestione dei crediti da Superbonus in caso di fusione per incorporazione.

Confermata la possibilità per la società incorporante di subentrare nei crediti e di utilizzarli in compensazione, chiarita invece la procedura per la cessione a terzi dei crediti nel caso di accordi preesistenti della società incorporata

Fusione per incorporazione tra società: confermato che la società incorporante subentra nella titolarità dei crediti da bonus risultanti nel cassetto fiscale dell’incorporata e può utilizzarli in compensazione, inserendo nell’F24 il CF di quest’ultima nella sezione “ codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare ”, insieme al codice identificativo 62 “soggetto diverso dal fruitore del credito ”.

Se invece deve cederli ad un’altra società con cui, prima della fusione, l’incorporata aveva concluso un accordo quadro volto proprio alla loro cessione, è necessario che la società incorporante richieda all’Agenzia delle Entrate la disponibilità dei crediti da bonus nel proprio cassetto fiscale, così da poterli gestire trasferendoli alla società terza.

Questa la procedura da seguire indicata dall’Agenzia delle Entrate nella Risposta n.134 del 14 maggio 2025 che, analizzando un caso specifico, torna sulle complicate vicende che coinvolgono le operazioni straordinarie fra società e la cessione di crediti derivanti da bonus fiscali in edilizia, compreso il Superbonus (cfr . art.119 e 121 del D.L. 34/2020, conv. legge 77/2020).

Vengono, innanzitutto, confermati i precedenti chiarimenti sul tema, in base ai quali, in presenza di fusione per incorporazione, il passaggio dei crediti d’imposta, dalla società incorporata alla società incorporante, è ammesso e non costituisce una nuova cessione (cfr . R. n.218/2023 e, da ultimo, il Principio di diritto n.4/2024).

Ciò perché l’operazione di fusione integra, sia sul piano civilistico che su quello fiscale, una successione a titolo universale dell’incorporante nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della società incorporata.

Quindi la società risultante dalla fusione (o incorporante) può utilizzare in compensazione i crediti risultanti nel cassetto fiscale dell’incorporata.

A questa situazione si aggiunge, ora, la diversa ipotesi illustrata dalla R. 134/2025 , nella quale, la società incorporante non utilizza direttamente in compensazione i crediti fiscali in origine in capo all’incorporata, ma deve cederli ad un’impresa terza .

Con quest’ultima , infatti, la società incorporata aveva concluso , prima della fusione, un accordo quadro volto proprio alla cessione dei crediti risultanti dallo sconto in fattura da essa praticato per interventi di riqualificazione energetica e riduzione del rischio sismico, agevolati con il Superbonus.

In questa fattispecie, quindi, l’Agenzia delle Entrate delinea la corretta procedura da seguire per trasferire i crediti d’imposta dalla società incorporante all’impresa terza .

In particolare, la società incorporante, dovendo inviare la comunicazione di cessione dei crediti che, anche dopo la fusione, sono nel cassetto fiscale dell’incorporata, dovrà preventivamente acquisirne la titolarità nel proprio cassetto fiscale.

A tal fine, dovrà rivolgersi al **Settore Gestione tributi della Direzione Centrale Servizi Fiscali della Divisione Servizi dell’Agenzia delle entrate** , quale struttura deputata al trasferimento dei crediti di imposta presenti sulla Piattaforma Cessione Crediti, utilizzando i recapiti disponibili al

seguente indirizzo internet :

<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/agenzia/chiamo/organigrammacentrale/ser>

E' possibile anche inviare una PEC all'indirizzo: agenziaentratepec@pce.agenziaentrate.it specificando, nel campo "oggetto" del messaggio, la Direzione ed il Settore destinatari della email.

In questo modo , l' incorporante acquisisce la titolarità dei crediti d'imposta e li può cedere all'impresa terza mediante il Modello di comunicazione di opzione predisposto dall'Agenzia delle Entrate (cfr . il Provv. 3 febbraio 2022, n.0035873, integrato dal Provv. 10 giugno 2022, n.2022/202205 e la Guida alla Piattaforma Cessione Crediti dell'AdE).

L'impresa terza , cessionaria dei crediti , potrà utilizzarli in compensazione mediante il Modello F24 , nel rispetto dei termini stabiliti dalla normativa sul Superbonus (ovvero il 31 dicembre dell'anno di riferimento dei crediti stessi), facendo riferimento ai codici tributo indicati dalle R.M. n.12/E/2022, n.71/E/2022 e n.19/E/2023).

Non deve , invece, indicare il codice fiscale della società incorporata nel campo "codice fiscale del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare ", né il codice "62", poiché è estranea alla fusione societaria.

Risposta n. 134/2025

OGGETTO: Fusione per incorporazione – utilizzo crediti edilizi – articolo 121 del decreto–legge n.34 del 2020

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

Con l'istanza di interpello congiunto in oggetto, *[ALFA]* e *[BETA]*, di seguito anche istanti, fanno presente quanto nel prosieguo sinteticamente riportato.

All'esito di un procedimento di riorganizzazione societaria, *[ALFA]*, in data [...] 2024, ha incorporato la società *[OMEGA]* la quale «operava, tra l'altro, nel settore degli interventi di efficientamento energetico e di riduzione o mitigazione del rischio sismico del patrimonio immobiliare con riferimento sia a edifici condominiali sia a singole unità abitative».

[OMEGA], in data [...] 2023, aveva stipulato un Accordo Quadro con la società *[BETA]*, in forza del quale «la prima si è obbligata a cedere, verso corrispettivo, le

Quote Annuali dei crediti d'imposta acquisiti a fronte della concessione del c.d. "sconto in fattura" di cui all'art. 121, comma 1, lett. a), del D.L. n. 34/2020 sulle spese sostenute dai committenti in relazione agli interventi di riqualificazione energetica e riduzione del rischio sismico disciplinati dall'art. 119 del D.L. n. 34/2020 [...]».

Le istanti precisano che l'Accordo Quadro, all'articolo 4.1., prescrive che «[c]iascuna cessione delle Quote Annuali verrà effettuata mediante invio da parte del Cedente al Cessionario, nel periodo compreso tra i mesi di aprile e novembre di ciascun anno, a mezzo PEC, di una proposta di cessione di Quote Annuali [...]», mentre l'articolo 4.2. prevede che «il Cessionario acquisterà Quote Annuali fino a concorrenza dell'Importo Massimo [...]», specificando che:

«l'importo massimo pari a Euro [...] sarà offerto dal Cedente al Cessionario nel periodo compreso tra il mese di aprile 2023 e il mese di novembre 2023 per le Quote Annuali compensabili nel 2023 (si veda il n. i);

l'importo massimo pari a Euro [...] sarà offerto dal Cedente al Cessionario nel periodo compreso tra il mese di aprile 2024 e il mese di novembre 2024 per le Quote Annuali compensabili nel 2024 (si veda il n. ii);

[...]

l'importo massimo pari a Euro [...] sarà offerto dal Cedente al Cessionario nel periodo compreso tra il mese di aprile 2027 e il mese di novembre 2027 per le Quote Annuali compensabili nel 2027 (si veda il n. v)».

Le istanti, a riguardo, precisano «che tali quote rappresentavano una parte dei crediti acquisiti a fronte della concessione del c.d. "sconto in fattura" di cui all'art. 121, comma 1, lett. a), del D.L. 34/2020 sulle spese sostenute dai committenti per interventi

disciplinati dall'art. 119 del D.L. n. 34/2020 presenti nel cassetto fiscale di [OMEGA] - segnatamente, nella c.d. "Piattaforma cessione crediti" - e identificati con i seguenti codici tributo:

- 7711 - denominato "SCONTO - SUPERBONUS art. 119 DL n. 34/2020 - art. 121 DL n. 34/2020",

- 7718 - denominato "SCONTO - SUPERBONUS art. 119 DL n. 34/2020 - art. 121 DL n. 34/2020 - OPZIONI DAL 01/11/2022",

- 7719 - denominato "SCONTO - SUPERBONUS art. 119 DL n. 34/2020 - art. 121 DL n. 34/2020 - OPZIONI DAL 01/04/2023"».

Alla data dell'operazione straordinaria di fusione, anticipata in premessa ([...] 2024), l'allora [OMEGA] aveva già ceduto a [BETA] le Quote Annuali relative agli anni 2023 e 2024.

Si rappresenta che, su richiesta della scrivente, le società, in data 17 marzo 2025, hanno depositato documentazione integrativa volta a chiarire la compatibilità dell'Accordo Quadro innanzi citato con la normativa *Superbonus* 110% di cui al decreto-legge 34 del 2020, allegando le Comunicazioni dell'esercizio dell'opzione di cui alla lettera a) dell'articolo 121 effettuate dai diretti beneficiari dell'agevolazione, le dichiarazioni di inizio e fine dei lavori di ristrutturazione con le relative fatture, e un estratto della Piattaforma Cessione Crediti degli anni 2023 e 2024 presente nel cassetto fiscale di [BETA].

Ciò posto, considerato che «*per effetto della citata fusione, la titolarità delle restanti Quote Annuali relative ai crediti d'imposta in esame di spettanza dell'allora [OMEGA] [...]»* è stata trasferita in capo alla [ALFA] e che, però, le

predette quote «[...] non sono visualizzabili sulla c.d. "Piattaforma cessione crediti" di quest'ultima», le istanti chiedono chiarimenti in merito a due profili:

a) «da un lato, la sussistenza o meno di un obbligo di comunicazione, da parte di [ALFA], della cessione delle Quote Annuali 2025, 2026 e 2027 corrispondenti ai crediti d'imposta maturati in capo all'allora [OMEGA] [...] in forza del citato Accordo Quadro stipulato fra quest'ultima e [BETA],

b) dall'altro lato, le concrete modalità mediante le quali [BETA] potrà utilizzare in compensazione le Quote Annuali 2025, 2026 e 2027 acquistate in forza del citato Accordo Quadro».

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In sintesi, le istanti, nel richiamare diversi documenti di prassi di questa Agenzia, ritengono che:

a) «[...] la successione a titolo universale dell'incorporante [ALFA] in [OMEGA] determina che la prima succeda - inter alia - anche nella titolarità dei crediti acquisiti dalla seconda ex art. 121, comma 1, lett. a, del D.L. n. 34/2020, senza che la fusione determini un'ulteriore cessione dei medesimi crediti. Di conseguenza:

- da un lato, [ALFA] succederà anche, in qualità di cedente, nell'Accordo Quadro stipulato tra l'allora [OMEGA] (incorporata) e [BETA];

- dall'altro lato, [ALFA] cederà a [BETA] le Quote Annuali 2025, 2026 e 2027 precedentemente maturate dall'incorporata OMEGA];

- nonostante l'importo di tali Quote Annuali non sia stato trasferito sulla c.d. "Piattaforma cessione crediti" presente nel cassetto fiscale di [ALFA] e, quindi, non sia ivi visualizzabile,

- senza alcuna comunicazione preventiva all'Amministrazione finanziaria. Al riguardo, le Istanti ritengono che tale obbligo sia assolto mediante le particolari modalità di compilazione del Modello F24 con il quale la cessionaria [BETA] utilizzerà in compensazione tali crediti, così come di seguito illustrate».

b) «[...] la Società [BETA, ndr] - in qualità di cessionaria dei crediti d'imposta - effettuerà, con riferimento a ogni Quota Annuale acquistata, la compensazione mediante Modello F24 [...] che sarà compilato secondo le seguenti modalità:

- nel campo "CODICE FISCALE", [BETA] indicherà il proprio codice fiscale,
- nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare", [BETA] indicherà il codice fiscale dell'allora [OMEGA], unitamente al codice "62"».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Preliminarmente, si rileva che il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati dalle società istanti, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Resta impregiudicato il potere di controllo della Amministrazione finanziaria.

L'articolo 121, comma 1 del decreto - legge 19 maggio 2020, n. 34 ("Decreto Rilancio"), convertito con modificazioni dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, dispone che «[i] soggetti che sostengono, negli anni 2020, 2021, 2022, 2023 e 2024, spese

per gli interventi elencati al comma 2 [tra cui rientrano, tra gli altri, gli interventi di efficientamento energetico e di adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 119, commi 2, 3 e 4 del medesimo decreto, ndr] possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione spettante, alternativamente:

a) per un contributo, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto, fino a un importo massimo pari al corrispettivo stesso, anticipato dai fornitori che hanno effettuato gli interventi e da questi ultimi recuperato sotto forma di credito d'imposta, di importo pari alla detrazione spettante, [...];

b) per la cessione di un credito di imposta di pari ammontare ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari [...].

[...omissis...]

1-quater. I crediti derivanti dall'esercizio delle opzioni di cui al comma 1, lettere a) e b), non possono formare oggetto di cessioni parziali successivamente alla prima comunicazione dell'opzione all'Agenzia delle entrate effettuata con le modalità previste dal provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate di cui al comma 7. A tal fine, al credito è attribuito un codice identificativo univoco da indicare nelle comunicazioni delle eventuali successive cessioni, secondo le modalità previste dal provvedimento di cui al primo periodo. Le disposizioni di cui al presente comma si applicano alle comunicazioni della prima cessione o dello sconto in fattura inviate all'Agenzia delle entrate a partire dal 1° maggio 2022».

Riguardo al divieto di cessione parziale, con la Circolare 19/E del 27 maggio 2022, questa Agenzia ha precisato che «*il divieto di cessione parziale si intende riferito all'importo delle singole rate annuali in cui è stato suddiviso il credito ceduto da ciascun*

soggetto titolare della detrazione; pertanto, le cessioni successive potranno avere ad oggetto (per l'intero importo) anche solo una o alcune delle rate di cui è composto il credito; le altre rate (sempre per l'intero importo) potranno essere cedute anche in momenti successivi, ovvero utilizzate in compensazione tramite modello F24 (in tale ultima eventualità, anche in modo frazionato). Le singole rate, invece, non potranno essere oggetto di cessione parziale o in più soluzioni».

Il successivo comma 3 del citato articolo 121 prevede che «[i] crediti d'imposta di cui al presente articolo sono utilizzati in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, sulla base delle rate residue di detrazione non fruite. Il credito d'imposta è usufruito con la stessa ripartizione in quote annuali con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione. La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi, e non può essere richiesta a rimborso. [...]».

Si ricorda che, tale comma, è strettamente connesso al comma 1 dell'articolo 119 del decreto in parola, secondo il quale «[1]a detrazione [...] si applica nella misura del 110 per cento per le spese documentate e rimaste a carico del contribuente, sostenute dal 1° luglio 2020 fino al 30 giugno 2022, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo e in quattro quote annuali di pari importo per la parte di spese sostenuta dal 1° gennaio 2022 [...]».

Le modalità attuative dell'esercizio delle opzioni di cui all'articolo 121, comma 1 e dell'utilizzo in compensazione delle quote di credito di imposta - in conformità a quanto stabilito dal comma 7 del citato articolo 121 - sono state definite dal Provvedimento del

Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 3 febbraio 2022 (di seguito "Provvedimento"), come integrato con Provvedimento prot. n. 2022/202205 del 10 giugno 2022.

Al paragrafo 4.1., il Provvedimento specifica che «[l]'esercizio dell'opzione, sia per gli interventi eseguiti sulle unità immobiliari, sia per gli interventi eseguiti sulle parti comuni degli edifici, è comunicato all'Agenzia delle Entrate utilizzando il modello allegato denominato "Comunicazione dell'opzione relativa agli interventi di recupero del patrimonio edilizio, efficienza energetica, rischio sismico, impianti fotovoltaici e colonnine di ricarica" (di seguito "Comunicazione") [...]», che «deve essere inviata entro il 16 marzo dell'anno successivo a quello in cui sono state sostenute le spese che danno diritto alla detrazione [...]».

Al paragrafo 5.2., il medesimo Provvedimento prevede che:

«[...]

a) i cessionari e i fornitori sono tenuti preventivamente a confermare l'esercizio dell'opzione, esclusivamente con le funzionalità rese disponibili nell'area riservata del sito internet dell'Agenzia delle entrate (d'ora in poi definite "Piattaforma cessione crediti"). Inoltre, per i crediti derivanti dalle comunicazioni di cui al punto 4 inviate dal 1° maggio 2022, è necessario comunicare preventivamente tramite la Piattaforma cessione crediti la scelta irrevocabile di fruizione in compensazione, con riferimento a ciascuna rata annuale. L'utilizzo in compensazione di ciascuna rata può avvenire anche in più soluzioni;

b) il modello F24 è presentato esclusivamente tramite i servizi telematici resi disponibili dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto dell'operazione di versamento;

[...];

e) con specifica risoluzione sono istituiti appositi codici tributo e sono impartite le istruzioni per la compilazione del modello F24 [...]».

Al successivo paragrafo 6.1. si legge che «[i]n alternativa all'utilizzo in compensazione, a decorrere dal giorno 10 del mese successivo alla corretta ricezione della Comunicazione di cui al punto 4:

a) i fornitori che hanno applicato gli sconti di cui al punto 1.1, lettera a), possono cedere i relativi crediti ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari. [...]».

Infine, al paragrafo 6.4. si prevede che «[i] cessionari utilizzano i crediti d'imposta secondo gli stessi termini, modalità e condizioni applicabili al cedente, dopo l'accettazione della cessione, da comunicare esclusivamente a cura degli stessi cessionari tramite la Piattaforma cessione crediti. Inoltre, in caso di utilizzo in compensazione, per i crediti derivanti dalle comunicazioni di cui al punto 4 inviate dal 1° maggio 2022, è necessario comunicare preventivamente, tramite la suddetta Piattaforma, la scelta irrevocabile di fruizione in compensazione, con riferimento a ciascuna rata annuale».

Si fa presente, inoltre, che il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate Prot. n. 332687/2023 del 22 settembre 2023, al paragrafo 2.1 prevede che «[i] cessionari dei crediti di imposta a cui è attribuito un codice identificativo univoco (c.d. crediti tracciabili), di cui ai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate prot. n. 35873 del 3 febbraio 2022 e prot. n. 253445 del 30 giugno 2022, che hanno optato per la fruizione in compensazione del credito ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo

n. 241 del 1997, possono chiedere l'annullamento di tale opzione per l'intero importo di una o più rate.

2.2 La richiesta deve essere effettuata tramite la "Piattaforma cessione crediti" di cui al punto 1.2 direttamente da parte del fornitore o del cessionario titolare dei crediti, utilizzando l'apposita funzionalità che sarà disponibile a decorrere dal 5 ottobre 2023.

[...]]».

Con le Risoluzioni del 14 marzo 2022, n. 12/E, 7 dicembre 2022, n. 71/E, 2 maggio 2023, n. 19/E, sono stati istituiti appositi codici tributo identificativi dei crediti di imposta in parola, differenziandoli a seconda della data di esercizio delle opzioni per la prima cessione o per lo sconto; i medesimi documenti di prassi forniscono altresì indicazioni operative per la compilazione del Modello F24, ulteriormente specificate nella Guida alla Piattaforma Cessione Crediti, dal paragrafo 3.4.

Da ultimo, per quanto di interesse ai fini del presente interpello e, segnatamente, con riferimento alla cessione ed utilizzo in compensazione di crediti di imposta in seguito all'operazione straordinaria di fusione, questa Agenzia, con le risposte ad interpello nn. 153 e 218 del 2023, pubblicate rispettivamente il 24 gennaio ed il 16 febbraio, e - più di recente - con il principio di diritto n. 4 del 15 novembre 2024, ha chiarito che, in ragione del combinato disposto degli articoli 2504-*bis* del codice civile e 172, comma 4 del d.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, la fusione per incorporazione determina una successione a titolo universale dell'incorporante nel complesso delle posizioni giuridiche attive e passive della società incorporata.

Ne deriva che la società risultante dalla fusione o incorporante può utilizzare in compensazione, *post* fusione, i crediti risultanti nel cassetto fiscale dell'incorporata - ove

quest'ultima abbia effettuato "la scelta F24" - in quanto, il passaggio degli stessi dalla incorporata alla incorporante, non costituisce una nuova cessione dei crediti. A tal fine la seconda potrà limitarsi a compilare il modello F24, inserendo:

- nel campo "CODICE FISCALE" (c.d. primo codice fiscale), il codice fiscale della società incorporante che utilizza il credito in compensazione;

- nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" (c.d. secondo codice fiscale), il codice fiscale della società incorporata che ha trasferito il credito d'imposta, unitamente al codice identificativo "62 - SOGGETTO DIVERSO DAL FRUITORE DEL CREDITO".

Nel caso di specie, oltre a quanto riportato dalle società con istanza di interpello, si osserva che, nell'Accordo Quadro allegato all'istanza, alla lettera E delle "Premesse", si legge che *«[i]n capo al Cedente [OMEGA, ndr] sono maturati o è previsto che matureranno, nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2022 e il 31 dicembre 2023, crediti di imposta detraibili nella misura del 110% (centodieci per cento) ai sensi dell'art. 119 del Decreto Rilancio derivanti dall'esecuzione dei Lavori, [...] e dall'esercizio da parte dei Beneficiari della relativa opzione di Sconto in Fattura [...] per un importo complessivo ad oggi stimato in circa Euro 22.753.000,00».*

Nell'applicazione pratica delle norme innanzi riportate, tali quote potranno essere utilizzate dal titolare sino al 31 dicembre del 2027 (cfr. articolo 119, comma 1 del citato decreto).

Unitamente al deposito della documentazione integrativa, le istanti hanno chiarito che *«con riferimento alle "porzioni di Quota annuale cedute" contenute nell'Accordo quadro, le parti hanno inteso stabilire che la quota annuale riferita al singolo credito*

d'imposta maturato per effetto dello sconto in fattura sia ceduta interamente da OMEGA a BETA».

Tutto ciò premesso, e fermo restando che resta integro il potere di controllo da parte degli organi competenti della veridicità di quanto dichiarato dalle istanti, per quanto concerne i quesiti oggetto dell'istanza di interpello, si rileva quanto di seguito riportato.

Come osservato dalle istanti richiamando i documenti di prassi di questa Agenzia, l'operazione straordinaria di fusione per incorporazione non configura una ulteriore cessione del credito, con la conseguenza che l'incorporante può utilizzare i crediti dell'incorporata senza alcuna comunicazione, limitandosi la prima a compilare il modello F24 secondo le indicazioni fornite dai predetti documenti.

Tuttavia, quanto precisato vale soltanto nel caso in cui l'incorporante intenda compensare i propri debiti utilizzando i crediti presenti nel cassetto fiscale dell'incorporata.

Diversamente, nel caso in esame, a dover utilizzare in compensazione i crediti di imposta non è la *[ALFA]* (incorporante di *[OMEGA]*), ma un soggetto esterno, ossia *[BETA]*, cessionaria dei medesimi crediti in base ad un Accordo Quadro stipulato prima della fusione.

Pertanto, conformemente alla normativa innanzi esposta e ai documenti di prassi richiamati, si ritiene che:

a) *[ALFA]*, dovendo comunicare all'Agenzia delle Entrate di voler cedere i crediti di imposta oggetto dell'agevolazione *Superbonus 110%* - allo stato in capo a *[OMEGA]*, società incorporata - attraverso il modello di Comunicazione messo a disposizione sul sito dell'Agenzia, dovrà preventivamente conseguire la titolarità dei predetti crediti. A

tal fine, potrà rivolgersi al Settore Gestione tributi della Direzione Centrale Servizi Fiscali della Divisione Servizi dell'Agenzia delle entrate, quale struttura deputata al trasferimento dei crediti di imposta presenti sulla Piattaforma Cessione Crediti.

I relativi recapiti sono disponibili sul sito istituzionale della scrivente (<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/agenzia/chisiamo/organigrammacentrale/servizifiscali/settoregestionetributi>). È possibile, altresì, inviare una PEC all'indirizzo: agenziaentratepec@pce.agenziaentrate.it specificando, nel campo "oggetto" del messaggio, la Direzione ed il Settore destinatari della e-mail;

b) in seguito alla cessione del credito di imposta da parte di *[ALFA]* a *[BETA]*, quest'ultima potrà utilizzare in compensazione i predetti crediti, compilando il Modello F24 nel rispetto dei termini stabiliti dalla normativa *Superbonus* 110% (ovvero il 31 dicembre dell'anno di riferimento dei crediti stessi), facendo riferimento ai codici tributo identificativi indicati dalle Risoluzioni richiamate e alle indicazioni presenti al paragrafo 6.4. del Provvedimento, ed al paragrafo 3.4 e seguenti della Guida alla Piattaforma Cessione Crediti. Non sarà, invece, necessario indicare - nel campo "CODICE FISCALE del coobbligato, erede, genitore, tutore o curatore fallimentare" - il codice fiscale dell'allora *[OMEGA]*, unitamente al codice "62", poiché non è *[BETA]* ad essere succeduta all'incorporata.

La soluzione prospettata dalle istanti non è, dunque, del tutto condivisibile.

**IL VICEDIRETTORE
CAPO DIVISIONE CONTRIBUENTI
(firmato digitalmente)**

F37-25 - Investimenti tecnologici 4.0: approvato il modello per l'accesso al credito

Via libera da parte del Mimit al modello di comunicazione per le imprese che intendono accedere al credito di imposta 4.0, una misura prevista dalla legge di Bilancio 2025 per incentivare l'innovazione tecnologica. Le risorse disponibili ammontano a 2,2 miliardi di euro e saranno riservate esclusivamente agli investimenti in beni materiali strumentali

Via libera da parte del Mimit al modello di comunicazione che le imprese devono utilizzare per accedere al credito di imposta 4.0, una misura prevista dalla legge di Bilancio 2025 per incentivare l'innovazione tecnologica. Le risorse disponibili ammontano a 2,2 miliardi di euro e saranno riservate esclusivamente agli investimenti in beni materiali strumentali elencati nell'Allegato A della legge 232/2016.

Il credito d'imposta sarà riconosciuto per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2025, oppure entro il 30 giugno 2026, a condizione che entro il 31 dicembre 2025 sia stato versato un acconto pari ad almeno il 20% del costo del bene.

La legge 207/2024 ha infatti ristretto l'ambito di applicazione del credito ai soli beni materiali 4.0, escludendo quelli immateriali precedentemente inclusi nell'Allegato B della legge 232/2016, la cui agevolazione si è conclusa alla fine del 2024.

Modalità e tempistiche

Il nuovo modello, disponibile sul sito del MIMIT, dovrà essere compilato e trasmesso esclusivamente per via telematica, tramite i servizi digitali gestiti dal Gestore dei Servizi Energetici (GSE). Un successivo decreto definirà i termini a partire dai quali il modello entrerà in vigore e sarà disponibile in formato editabile.

Il modulo consente di indicare:

- i dati identificativi dell'impresa,
- la tipologia di comunicazione (preventiva, di completamento o preventiva con acconto),
- le date di inizio e fine dell'investimento,
- la tipologia del bene oggetto dell'investimento.

Il processo di prenotazione del credito si articola in tre fasi principali:

- **Comunicazione preventiva:** da inviare entro il 31 gennaio 2026. Determina la priorità di accesso al beneficio sulla base dell'ordine cronologico di presentazione.
- **Conferma dell'acconto:** entro 30 giorni dalla comunicazione preventiva, l'impresa deve comunicare l'avvenuto versamento dell'acconto pari almeno al 20% del valore dell'investimento.
- **Comunicazione di completamento:** da inviare entro il 31 gennaio 2026 per investimenti conclusi entro il 31 dicembre 2025, oppure entro il 31 luglio 2026 per quelli terminati entro il 30 giugno 2026.

In caso di esaurimento delle risorse disponibili, le comunicazioni verranno comunque acquisite, e le imprese potranno accedere al beneficio solo nel caso di un futuro

rifinanziamento, sempre rispettando l'ordine cronologico delle domande.

L'invio del modello di comunicazione riguarda gli investimenti in beni strumentali 4.0:

- effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2025 o al 30 giugno 2026 se entro il 31 dicembre 2025 è stato versato un acconto pari almeno al 20% del costo di acquisizione;
- per i quali al 31 dicembre 2024, non risulta verificata l'accettazione dell'ordine da parte del venditore con pagamento di acconti in misura almeno del 20% del costo di acquisizione.

La struttura del modello consente di inserire i dati identificativi dell'impresa, il tipo di comunicazione che si intende effettuare, se preventiva, di completamento o preventiva con acconto, la data di avvio e di conclusione dell'investimento, nonché informazioni sulla tipologia di investimento.

Le regole per chi ha già presentato domanda

Le imprese che prima della pubblicazione del decreto direttoriale del 15 maggio hanno già trasmesso una comunicazione preventiva o di completamento utilizzando il modello allegato al decreto direttoriale del 24 aprile 2024 mantengono il diritto alla priorità cronologica se entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del nuovo modello di comunicazione (da definirsi con successivo decreto direttoriale) trasmettono nuovamente la comunicazione, utilizzando il nuovo modello, sia in via preventiva che, se del caso, in via di completamento rispettando i termini indicati dal decreto.

Il Decreto direttoriale dispone che il mancato invio da parte delle imprese delle comunicazioni nei termini e nelle modalità previste comporta il mancato perfezionamento della procedura per la fruizione del credito d'imposta.

Il credito d'imposta prenotato è il credito massimo fruibile in compensazione, mentre il beneficio fiscale effettivamente fruibile è determinato sulla base del minor valore tra i crediti comunicati secondo la procedura qui illustrata.

In linea con quanto previsto dalla legge di Bilancio 2025 (comma 448) il Decreto prevede anche le modalità con cui avviene lo scambio di informazioni tra MIMIT e Agenzia delle Entrate, finalizzato alla gestione e al controllo del credito d'imposta per gli investimenti agevolati.



Ministero delle Imprese e del Made in Italy

DIPARTIMENTO PER LE POLITICHE PER LE IMPRESE
DIREZIONE GENERALE PER LA POLITICA INDUSTRIALE, LA RICONVERSIONE E LA CRISI
INDUSTRIALE, L'INNOVAZIONE, LE PMI E IL MADE IN ITALY

VISTO il decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, e successive modificazioni, ed in particolare gli articoli 46 e 47 concernenti dichiarazioni sostitutive di certificazione e dell'atto di notorietà;

VISTO il decreto-legge 11 novembre 2022, n. 173, convertito con modificazioni dalla legge 16 dicembre 2022, n. 204, recante *“Disposizioni urgenti in materia di riordino delle attribuzioni dei Ministeri”*, e in particolare l'articolo 2 che ha ridenominato il *“Ministero dello sviluppo economico”* in *“Ministero delle Imprese e del Made in Italy”*;

VISTO il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri del 30 ottobre 2023, n. 174, recante *“Regolamento di organizzazione del Ministero delle Imprese e del made in Italy”*;

VISTO il decreto ministeriale 10 gennaio 2024, registrato dalla Corte dei conti in data 20 febbraio 2024, recante l'individuazione degli uffici dirigenziali di livello non generale del Ministero delle imprese e del made in Italy;

VISTO il decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 29 dicembre 2023, registrato dalla Corte dei conti in data 30 gennaio 2024, con il quale il dott. Paolo Casalino è stato nominato Direttore della Direzione generale per la politica industriale, la riconversione e la crisi industriale, l'innovazione, le PMI e il made in Italy del Ministero delle imprese e del made in Italy;

VISTO l'articolo 1, commi 184 e seguenti, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, recante *“Bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2020 e bilancio pluriennale per il triennio 2020-2022”*, che ha istituito il *“Piano Transizione 4.0”* disponendo, tra l'altro, l'introduzione di un nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese di cui agli allegati A e B alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, effettuati a decorrere dal 1° gennaio e fino al 31 dicembre 2020, ovvero, a determinate condizioni, fino al 30 giugno 2021;

VISTO, in particolare, il comma 191, quarto periodo, dell'articolo 1, della citata legge 27 dicembre 2019, n. 160, che con specifico riferimento agli investimenti in beni strumentali di cui agli allegati A e B alla legge n. 232 del 2016, ha previsto che: *“Al solo fine di consentire al Ministero dello sviluppo economico di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative introdotte dai commi 189 e 190, anche in funzione del perseguimento degli obiettivi generali indicati al comma 184, le imprese che si avvalgono del credito d'imposta effettuano una comunicazione al Ministero dello sviluppo economico”*; disponendo inoltre che *“Con apposito decreto direttoriale del Ministero dello sviluppo economico*

sono stabiliti il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione”;

VISTO il decreto del Direttore generale per la politica industriale, l’innovazione e le piccole e medie imprese del Ministero dello sviluppo economico 6 ottobre 2021, con il quale è stato definito il modello di comunicazione previsto dall’articolo 1, commi 189 e 190, della legge n. 160 del 2019 e dall’art.1, commi da 1051 a 1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178;

VISTO l’articolo 1, commi da 1051 a 1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, recante “*Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2021 e bilancio pluriennale per il triennio 2021-2023*”, che ha disposto l’applicazione del credito d’imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui agli allegati A e B alla legge n. 232 del 2016 anche per gli investimenti effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero, a determinate condizioni, fino al 30 novembre 2023;

VISTO l’articolo 1, comma 44, della legge 30 dicembre 2021, n. 234, recante “*Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2022 e bilancio pluriennale per il triennio 2022-2024*”, che, novellando l’articolo 1 della legge n. 178 del 2020 e, in particolare, modificando il comma 1058 e introducendo i commi 1057-*bis*, 1058-*bis* e 1058-*ter*, ha disposto l’applicazione del credito d’imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui agli allegati A e B alla legge n. 232 del 2016 anche per gli investimenti effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2023 e fino al 31 dicembre 2025, ovvero, a determinate condizioni, fino al 30 giugno 2026;

VISTO l’articolo 6 del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, che subordina la fruizione del credito d’imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui all’articolo 1, commi da 1057-*bis* a 1058-*ter*, della legge n. 178 del 2020, alla comunicazione da parte delle imprese in via preventiva dell’ammontare complessivo degli investimenti che si intendono effettuare, della presunta ripartizione negli anni del credito e della relativa fruizione nonché all’aggiornamento della medesima comunicazione a seguito del completamento degli investimenti di cui al primo periodo per gli investimenti già realizzati fino al giorno antecedente alla data di entrata in vigore del medesimo decreto-legge;

VISTO, in particolare, il comma 1, quarto e quinto periodo, del citato articolo 6 del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, a norma del quale “*Le comunicazioni di cui al presente comma sono effettuate sulla base del modello adottato con decreto direttoriale 6 ottobre 2021 del Ministero dello sviluppo economico. Per le finalità di cui al presente articolo con apposito decreto direttoriale del Ministero delle imprese e del made in Italy, sono apportate le necessarie modificazioni al decreto 6 ottobre 2021, anche per quel che concerne il contenuto, le modalità e i termini di invio delle comunicazioni di cui al presente comma*”;

VISTO il decreto 24 aprile 2024 del Direttore generale per la politica industriale, la riconversione e la crisi industriale, l’innovazione, le piccole e medie imprese e il made in Italy, che al fine di dare compiuta attuazione alle disposizioni di cui al citato articolo 6 del decreto-legge 29 marzo 2024, n. 39, ha approvato il nuovo modello di comunicazione dei dati e delle altre informazioni riguardanti i crediti d’imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui all’articolo 1, commi da 1057-*bis* a 1058-*ter*, della legge n. 178 del 2020;

VISTO l’articolo 1, comma 445, della legge 30 dicembre 2024, n. 207, recante “*Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2025 e bilancio pluriennale per il triennio 2025-2027*”, che novellando l’articolo 1 della legge 30 dicembre n. 178 del 2020 e, in particolare, modificando i commi 1051, 1057-*bis*, 1059, 1062 e 1063, e abrogando il comma 1058-*ter*, ha

disposto la cessazione anticipata al 31 dicembre 2024, ovvero, a determinate condizioni, al 30 giugno 2025, del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi;

VISTO, inoltre, l'articolo 1, comma 446, della citata legge 30 dicembre 2024, n. 207, che con riferimento al credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 1057-*bis*, della legge 30 dicembre n. 178 del 2020, ha disposto l'applicazione del credito d'imposta anche agli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2025 al 31 dicembre 2025, ovvero entro il 30 giugno 2026 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, nel limite di spesa pari a 2.200 milioni di euro;

VISTO, altresì, l'articolo 1, comma 447, della menzionata legge 30 dicembre 2024, n. 207, che, ai fini del rispetto del limite di spesa di cui al citato comma 446, dispone che con apposito decreto direttoriale del Ministero delle imprese e del made in Italy, sono apportate le necessarie modificazioni al predetto decreto direttoriale del 24 aprile 2024, con particolare riguardo al contenuto, alle modalità e ai termini di invio delle comunicazioni concernenti l'ammontare delle spese sostenute e il relativo credito d'imposta maturato;

VISTO anche il comma 448 dell'articolo 1 della sopra citata legge 30 dicembre 2024, n. 207, che, ai fini della fruizione dei crediti d'imposta di cui all'articolo 1, comma 1057-*bis*, della legge 30 dicembre, n. 178, prevede che il Ministero delle imprese e del made in Italy trasmette all'Agenzia delle entrate, con modalità telematiche definite d'intesa, l'elenco delle imprese beneficiarie, secondo l'ordine cronologico di ricevimento delle comunicazioni;

RAVVISATA la necessità di dare compiuta attuazione alle disposizioni di cui ai citati commi da 445 a 448 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2024, n. 207;

DECRETA

Art. 1

(Oggetto)

1. Il presente decreto reca il contenuto, le modalità e i termini di invio dell'allegato modello di comunicazione dei dati e delle altre informazioni riguardanti gli investimenti in beni strumentali materiali nuovi, di cui all'articolo 1, comma 1057-*bis*, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, effettuati dal 1° gennaio 2025 al 31 dicembre 2025, ovvero entro il 30 giugno 2026 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, ai fini della prenotazione delle risorse di cui all'articolo 1, comma 446, della legge 30 dicembre 2024, n. 207, pari a 2,2 miliardi di euro. Le disposizioni di cui al presente decreto si applicano anche agli investimenti già comunicati con data di ultimazione successiva al 31 dicembre 2024, per i quali, entro tale data, non risulta verificata l'accettazione dell'ordine da parte del venditore con il relativo pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.
2. Per gli investimenti per i quali, al 31 dicembre 2024, risulta verificata l'accettazione dell'ordine da parte del venditore con il relativo pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, si applicano le disposizioni di cui al decreto direttoriale 24 aprile 2024.

3. Con successivo decreto del Direttore generale per la politica industriale, la riconversione e la crisi industriale, l'innovazione, le piccole e medie imprese e il made in Italy, sono individuati i termini a decorrere dai quali il modello di cui al presente decreto entra in vigore ed è disponibile in formato editabile per la trasmissione, esclusivamente in via telematica, attraverso i servizi informatici messi a disposizione nel sito istituzionale dal Gestore dei servizi energetici (GSE).

Art. 2

(Contenuto, modalità e termini di invio del modello di comunicazione)

1. Il modello di comunicazione si compone di un frontespizio, per l'indicazione dei dati identificativi dell'impresa e della tipologia di comunicazione, e di una sezione, per l'indicazione delle informazioni concernenti gli investimenti in beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese di cui all'allegato A alla legge n. 232 del 2016 e l'importo del credito d'imposta.
2. Il modello di comunicazione è trasmesso dall'impresa in via preventiva, e comunque entro e non oltre il 31 gennaio 2026, con l'indicazione dell'ammontare complessivo degli investimenti in beni di cui all'allegato A alla legge n. 232 del 2016 che si intendono effettuare e del relativo credito d'imposta prenotato. Ai fini della prenotazione delle risorse rileva l'ordine cronologico di invio della comunicazione in via preventiva.
3. Entro 30 giorni dall'invio del modello di comunicazione in via preventiva, l'impresa trasmette nuovamente il modello in via preventiva con l'indicazione della data e dell'importo del pagamento relativo all'ultima quota dell'acconto per il raggiungimento del 20 per cento del costo di acquisizione.
4. Il modello di comunicazione è altresì trasmesso dall'impresa al completamento degli investimenti, entro il 31 gennaio 2026 per gli investimenti ultimati alla data del 31 dicembre 2025, ovvero entro il 31 luglio 2026 per gli investimenti ultimati alla data del 30 giugno 2026.
5. Il mancato invio da parte delle imprese delle comunicazioni nei termini e nelle modalità previste dai commi da 1 a 4 comporta il mancato perfezionamento della procedura per la fruizione del credito d'imposta.
6. Per le imprese che, alla data di pubblicazione del presente decreto, hanno comunicato tramite il modello di cui all'allegato 1 al decreto direttoriale 24 aprile 2024, investimenti di cui al comma 446 della legge 30 dicembre 2024, n. 207, in via preventiva ovvero di completamento, ai fini della prenotazione delle risorse rileva l'ordine cronologico di invio della comunicazione in via preventiva già trasmessa, a condizione che, entro 30 giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto, trasmettano il modello di comunicazione di cui al presente decreto in via preventiva, ovvero di completamento, fermo restando che occorrerà adempiere anche a quanto disposto dai commi 3 e 4 del presente articolo entro i tempi ivi indicati. Le imprese di cui al periodo precedente, che non adempiono alle indicazioni di cui al presente comma entro il termine ivi previsto, devono ripresentare il modello di comunicazione secondo le disposizioni di cui ai commi 2, 3 e 4 del presente articolo e ai fini della prenotazione delle risorse rileva l'ordine cronologico di invio della nuova comunicazione in via preventiva.
7. Il credito d'imposta prenotato è il credito massimo fruibile in compensazione. Il credito

d'imposta effettivamente fruibile è determinato sulla base del minor valore tra i crediti comunicati secondo le disposizioni di cui al presente articolo. Al perfezionamento dell'invio del modello di comunicazione di cui al presente decreto, l'impresa ottiene una ricevuta di avvenuto invio del modello, con l'indicazione del credito d'imposta comunicato.

8. Ai sensi del comma 448 della legge 30 dicembre 2024, n. 207, il Ministero delle imprese e del made in Italy trasmette all'Agenzia delle entrate, con modalità telematiche definite d'intesa, entro il quinto giorno lavorativo di ciascun mese, l'elenco delle imprese beneficiarie ammesse a fruire dell'agevolazione nel mese precedente con l'ammontare del relativo credito d'imposta utilizzabile in compensazione, sulla base delle sole comunicazioni di completamento. L'Agenzia delle entrate trasmette al Ministero delle imprese e del made in Italy, con modalità telematiche e secondo i termini definiti d'intesa, l'elenco dei soggetti che hanno utilizzato in compensazione il credito d'imposta, con i relativi importi. Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione presentando il modello F24 attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate, pena il rifiuto del versamento, a partire dal giorno 10 del mese successivo a quello della trasmissione dei dati dal Ministero delle imprese e del made in Italy all'Agenzia delle entrate. L'ammontare del credito di imposta utilizzato in compensazione non deve eccedere l'importo trasmesso per ciascun beneficiario dal Ministero delle imprese e del made in Italy all'Agenzia delle entrate, pena lo scarto dell'operazione di versamento.
9. Nel caso di indisponibilità, anche parziale, delle risorse di cui al citato comma 446, le comunicazioni di cui al presente decreto si intendono in ogni caso trasmesse. Nel caso di nuova disponibilità di risorse, il GSE ne dà comunicazione all'impresa secondo l'ordine cronologico di trasmissione delle comunicazioni di cui al comma 2.

IL DIRETTORE GENERALE

Paolo Casalino

**MODELLO DI COMUNICAZIONE DEI DATI CONCERNENTI IL CREDITO D'IMPOSTA PER
INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI MATERIALI DI CUI ALL'ALLEGATO A ALLA
LEGGE 11 DICEMBRE 2016, N. 232**

(articolo 1, comma 1057-bis, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 e articolo 1, comma 446, della
legge 30 dicembre 2024, n. 207)

DATI IDENTIFICATIVI DELL'IMPRESA

Denominazione: _____

Codice fiscale: _____

Codice ATECO: _____

Sede legale (Comune): _____

Posta elettronica: _____

Posta elettronica certificata: _____

TIPOLOGIA DI COMUNICAZIONE

Preventiva

- non è collegata ad una precedente comunicazione *preventiva*

oppure

- è collegata alla precedente comunicazione *preventiva*, di cui all'allegato 1 al decreto direttoriale 24 aprile 2024, il cui codice è (CIBSXXXXXXXXXX): _____

Preventiva con acconto

- è collegata alla comunicazione *preventiva* il cui codice è (CIBS2025XXXXXXXXXX): _____
- Data versamento ultimo acconto per il raggiungimento del 20% delle spese ammissibili: _____
- Importo acconto: _____ €

Completamento

- è collegata alla precedente comunicazione *preventiva con acconto* il cui codice è (CIBS2025XXXXXXXXXX): _____

oppure

- è collegata alla precedente comunicazione di *completamento*, di cui all'allegato 1 al decreto direttoriale 24 aprile 2024, il cui codice è (CIBSXXXXXXXXXX): _____
 - Data versamento ultimo acconto per il raggiungimento del 20% delle spese ammissibili: _____
 - Importo acconto: _____ €

**DATI DEGLI INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI MATERIALI DI CUI ALL'ALLEGATO A
ALLA LEGGE 11 DICEMBRE 2016, N. 232**

Data avvio degli investimenti (da compilare nel formato MM-AAAA):

Data di completamento degli investimenti (da compilare nel formato MM-AAAA):

1. Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti (primo gruppo allegato A)	
Voce ¹	
<input type="checkbox"/> 1.1 <input type="checkbox"/> 1.2 <input type="checkbox"/> 1.3 <input type="checkbox"/> 1.4 <input type="checkbox"/> 1.5 <input type="checkbox"/> 1.6 <input type="checkbox"/> 1.7 <input type="checkbox"/> 1.8 <input type="checkbox"/> 1.9 <input type="checkbox"/> 1.10 <input type="checkbox"/> 1.11 <input type="checkbox"/> 1.12 <input type="checkbox"/> 1.13	
Costo agevolabile	€
2. Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità (secondo gruppo allegato A)	
Voce ¹	
<input type="checkbox"/> 2.1 <input type="checkbox"/> 2.2 <input type="checkbox"/> 2.3 <input type="checkbox"/> 2.4 <input type="checkbox"/> 2.5 <input type="checkbox"/> 2.6 <input type="checkbox"/> 2.7 <input type="checkbox"/> 2.8 <input type="checkbox"/> 2.9	
Costo agevolabile	€
3. Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0» (terzo gruppo allegato A)	
Voce ¹	
<input type="checkbox"/> 3.1 <input type="checkbox"/> 3.2 <input type="checkbox"/> 3.3 <input type="checkbox"/> 3.4	
Costo agevolabile	€
TOTALE COSTO AGEVOLABILE	€
TOTALE CREDITO D'IMPOSTA	€

¹ Barrare la/e voce/i cui è riconducibile ciascun investimento effettuato (vedasi legenda in appendice).

LEGENDA

Allegato A - Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello «Industria 4.0»

1. Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti:

- 1.1 macchine utensili per asportazione;
- 1.2 macchine utensili operanti con *laser* e altri processi a flusso di energia (ad esempio plasma, *waterjet*, fascio di elettroni), elettroerosione, processi elettrochimici;
- 1.3 macchine utensili e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime;
- 1.4 macchine utensili per la deformazione plastica dei metalli e altri materiali;
- 1.5 macchine utensili per l'assemblaggio, la giunzione e la saldatura;
- 1.6 macchine per il confezionamento e l'imballaggio;
- 1.7 macchine utensili di de-produzione e riconfezionamento per recuperare materiali e funzioni da scarti industriali e prodotti di ritorno a fine vita (ad esempio macchine per il disassemblaggio, la separazione, la frantumazione, il recupero chimico);
- 1.8 *robot*, *robot* collaborativi e sistemi multi-*robot*;
- 1.9 macchine utensili e sistemi per il conferimento o la modifica delle caratteristiche superficiali dei prodotti o la funzionalizzazione delle superfici;
- 1.10 macchine per la manifattura additiva utilizzate in ambito industriale;
- 1.11 macchine, anche motrici e operatrici, strumenti e dispositivi per il carico e lo scarico, la movimentazione, la pesatura e la cernita automatica dei pezzi, dispositivi di sollevamento e manipolazione automatizzati, AGV e sistemi di convogliamento e movimentazione flessibili, e/o dotati di riconoscimento dei pezzi (ad esempio RFID, visori e sistemi di visione e mecatronici);
- 1.12 magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica;
- 1.13 dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l'integrazione, la sensorizzazione e/o l'interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell'ammodernamento o nel revamping dei sistemi di produzione esistenti.

2. Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità:

- 2.1 sistemi di misura a coordinate e no (a contatto, non a contatto, multi-sensore o basati su tomografia computerizzata tridimensionale) e relativa strumentazione per la verifica dei requisiti micro e macro geometrici di prodotto per qualunque livello di scala dimensionale (dalla larga scala alla scala micro-metrica o nano-metrica) al fine di assicurare e tracciare la qualità del prodotto e che consentono di qualificare i processi di produzione in maniera documentabile e connessa al sistema informativo di fabbrica;
- 2.2 altri sistemi di monitoraggio *in process* per assicurare e tracciare la qualità del prodotto o del processo produttivo e che consentono di qualificare i processi di produzione in maniera documentabile e connessa al sistema informativo di fabbrica;
- 2.3 sistemi per l'ispezione e la caratterizzazione dei materiali (ad esempio macchine di prova materiali, macchine per il collaudo dei prodotti realizzati, sistemi per prove o collaudi non distruttivi, tomografia) in grado di verificare le caratteristiche dei materiali in ingresso o in uscita al processo e che vanno a costituire il prodotto risultante a livello macro (ad esempio caratteristiche meccaniche) o micro (ad esempio porosità, inclusioni) e di generare opportuni *report* di collaudo da inserire nel sistema informativo aziendale;
- 2.4 dispositivi intelligenti per il *test* delle polveri metalliche e sistemi di monitoraggio in continuo che consentono di qualificare i processi di produzione mediante tecnologie additive;

2.5 sistemi intelligenti e connessi di marcatura e tracciabilità dei lotti produttivi e/o dei singoli prodotti (ad esempio RFID - *Radio Frequency Identification*);

2.6 sistemi di monitoraggio e controllo delle condizioni di lavoro delle macchine (ad esempio forze, coppia e potenza di lavorazione; usura tridimensionale degli utensili a bordo macchina; stato di componenti o sotto-insiemi delle macchine) e dei sistemi di produzione interfacciati con i sistemi informativi di fabbrica e/o con soluzioni *cloud*;

2.7 strumenti e dispositivi per l'etichettatura, l'identificazione o la marcatura automatica dei prodotti, con collegamento con il codice e la matricola del prodotto stesso in modo da consentire ai manutentori di monitorare la costanza delle prestazioni dei prodotti nel tempo e di agire sul processo di progettazione dei futuri prodotti in maniera sinergica, consentendo il richiamo di prodotti difettosi o dannosi;

2.8 componenti, sistemi e soluzioni intelligenti per la gestione, l'utilizzo efficiente e il monitoraggio dei consumi energetici e idrici e per la riduzione delle emissioni;

2.9 filtri e sistemi di trattamento e recupero di acqua, aria, olio, sostanze chimiche, polveri con sistemi di segnalazione dell'efficienza filtrante e della presenza di anomalie o sostanze aliene al processo o pericolose, integrate con il sistema di fabbrica e in grado di avvisare gli operatori e/o di fermare le attività di macchine e impianti.

3. Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0»:

3.1 banchi e postazioni di lavoro dotati di soluzioni ergonomiche in grado di adattarli in maniera automatizzata alle caratteristiche fisiche degli operatori (ad esempio caratteristiche biometriche, età, presenza di disabilità);

3.2 sistemi per il sollevamento/traslazione di parti pesanti o oggetti esposti ad alte temperature in grado di agevolare in maniera intelligente/robotizzata/interattiva il compito dell'operatore;

3.3 dispositivi *wearable*, apparecchiature di comunicazione tra operatore/operatori e sistema produttivo, dispositivi di realtà aumentata e *virtual reality*;

3.4 interfacce uomo-macchina (HMI) intelligenti che coadiuvano l'operatore a fini di sicurezza ed efficienza delle operazioni di lavorazione, manutenzione, logistica.

F38-25 - Novità sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente: arriva la Circolare dell'Agazia delle Entrate

Novità sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente: in una circolare le indicazioni operative dell'Agazia delle Entrate

Con la Legge di Bilancio 2025 (Legge n. 207/2024) e con il decreto legislativo n. 192/2024 sono state introdotte molteplici disposizioni in materia di Irpef e sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente.

A distanza di qualche mese, arriva ora la Circolare n.4/E diffusa dall'Agazia delle Entrate il 16 maggio 2025, che illustra – tra l'altro - le novità fiscali introdotte dalle recenti disposizioni legislative, fornendo anche le prime istruzioni operative.

Nel novero delle disposizioni introdotte dai citati provvedimenti, di maggiore e primario interesse risultano le 2 misure fiscali per il welfare aziendale, gli interventi in materia di premi di produttività nonché la modifica del criterio di determinazione del valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti.

Misure fiscali per il welfare aziendale

Nuovo fringe benefit per i lavoratori (art.1, co.386-388, Legge di bilancio 2025)

La prima delle due novità recate dalla Legge di bilancio 2025 in materia di welfare aziendale è rappresentata dall'introduzione, in conformità alle richieste di Confindustria, di un nuovo fringe benefit a favore dei dipendenti assunti a tempo indeterminato nel 2025 che trasferiscano la residenza oltre 100 km dal precedente luogo di residenza e che, nell'anno precedente all'assunzione (2024), abbiano conseguito redditi non superiori a 35.000 euro.

A favore di questi, per i primi 2 anni dalla data di assunzione, vengono escluse dalla determinazione del reddito del lavoratore dipendente tassato ai fini Irpef, le somme erogate o rimborsate dal datore per il pagamento dei canoni di locazione o delle spese di manutenzione dell'abitazione di nuova residenza, sino ad un ammontare massimo pari a 5.000 euro annui.

La C.M. 4/E/2025 chiarisce che la somma annuale di 5.000 euro rappresenta una franchigia; dunque un eventuale rimborso superiore alla predetta somma annuale concorre, per la parte eccedente il limite, alla determinazione del reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 51 del TUIR.

La circolare, poi, sottolinea e meglio precisa le condizioni per beneficiare dalla non concorrenza alla determinazione del reddito di lavoro dipendente delle suddette somme:

(i) il lavoratore deve percepire un reddito da lavoro dipendente non superiore a 35.000 euro.

Dunque, la non concorrenza opera a beneficio dei lavoratori dipendenti, assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato dal 1° gennaio 2025 al 31 dicembre 2025, che abbiano percepito un reddito da lavoro dipendente non superiore a 35.000 euro nell'anno precedente alla data di assunzione a tempo indeterminato, ossia nell'anno 2024.

Al riguardo, la circolare fornisce un'importante precisazione ai fini della valutazione del superamento o meno della suddetta soglia: per effetto del c.d. principio di cassa allargato, ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del TUIR, si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori corrisposti entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo a quello a cui si riferiscono.

(ii) il dipendente deve aver trasferito la propria residenza nel Comune della sede di lavoro ed essere ivi

titolare di un contratto di locazione ;

Sul punto, la C.M. 4/E/2025 precisa che il trasferimento della residenza nel Comune di lavoro deve avvenire entro il termine di effettuazione del conguaglio ad opera del sostituto d'imposta dell'anno in cui sono erogate per la prima volta le somme ovvero, se antecedente, entro la data di cessazione del rapporto di lavoro.

(iii) tale Comune deve risultare distante più di cento chilometri da quello di precedente residenza .

Ai fini della verifica di tale requisito, la Circolare precisa che occorre tenere conto della distanza chilometrica più breve tra i due Comuni, calcolata in riferimento a una qualsiasi delle vie di comunicazione esistenti (ad esempio ferroviaria o stradale). Il requisito è rispettato se almeno uno dei suddetti collegamenti risulti superiore a cento chilometri.

Il lavoratore interessato deve, inoltre, rilasciare al datore di lavoro un'autocertificazione attestante il luogo di residenza nei sei mesi precedenti la data di assunzione.

Con riferimento alla tipologia di somme erogate dal datore di lavoro per il pagamento dei canoni di locazione o delle spese di manutenzione e non concorrenti alla determinazione del reddito di lavoro dipendente, la circolare precisa che:

- quanto ai canoni di locazione, rileva il canone risultante dal contratto di locazione regolarmente registrato e pagato nell'anno ;
- quanto alle spese di manutenzione , rilevano quelle sostenute in relazione all'immobile oggetto del contratto di locazione intestato al dipendente.

In entrambi i casi, è necessario che le spese risultino da apposita documentazione . La Circolare, difatti, precisa che le copie del contratto di locazione e degli altri documenti utili ad attestare le spese devono essere nella disponibilità del datore di lavoro e conservati per un eventuale controllo da parte degli uffici.

Inoltre, l'Agenzia delle Entrate precisa che, per evitare di fruire più volte del beneficio fiscale in relazione alle medesime spese, il datore di lavoro deve richiedere anche una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà nella quale il lavoratore dipendente attesti la circostanza che le spese non siano già state oggetto di richiesta di rimborso, totale o parziale, presso altri datori di lavoro.

Infine, la Circolare chiarisce la "non cumulabilità" di tale beneficio fiscale con eventuali ulteriori agevolazioni, quali, ad esempio, la detrazione prevista per i canoni di locazione di unità immobiliari di cui all'articolo 16 del TUIR o (in caso di pagamento delle spese di manutenzione dell'immobile), il Bonus ristrutturazioni (art.16- bis del TUIR) o l' Ecobonus (art.14 del D.L. 63/2013, conv. legge 90/2013).

Si ritiene che tale esclusione operi solo per le somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro. Dunque, se l'importo pagato dal lavoratore eccede l'importo rimborsato dal datore di lavoro, rimanendo in parte a suo carico, tali somme potranno, in presenza dei requisiti richiesti, beneficiare di ulteriori agevolazioni.

Detassazione di beni/somme erogate (art.1, co.390-391 Legge di bilancio 2025)

Sempre in materia di welfare aziendale, la Legge di bilancio 2025 ha disposto la proroga , per i periodi d'imposta 2025 , 2026 e 2027 , del regime di detassazione , per i lavoratori dipendenti, di talune " voci " percepite nell'ambito del rapporto di lavoro.

In particolare, per effetto di tale regime, non concorrono a determinare il reddito , entro il limite complessivo di 1.000 euro :

- il valore dei beni o servizi prestati dai datori di lavoro;
- le somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro per il pagamento delle bollette delle utenze domestiche (acqua, energia e gas), dell'affitto dell'abitazione principale o degli interessi sul mutuo relativo all'abitazione principale .

L'ammontare del limite è innalzato a 2.000 euro qualora si tratti di un lavoratore dipendente

con figli fiscalmente a carico (ossia con reddito complessivo non superiore a 2.840,51 euro al lordo degli oneri deducibili – cfr. l'art. 12, co. 2, del TUIR).

In tal caso, è il lavoratore dipendente a dover dichiarare al datore di lavoro di avervi diritto, indicando il codice fiscale di ciascun figlio a carico, secondo modalità concordate con il datore di lavoro. La dichiarazione va poi conservata al fine di successivi controlli degli organi competenti.

Con riferimento a tale innalzamento del limite, la Circolare precisa che l'agevolazione è riconosciuta in misura intera a ogni genitore, titolare di reddito di lavoro dipendente, anche in presenza di un unico figlio, purché lo stesso sia fiscalmente a carico di entrambi.

Non solo. Qualora i genitori si accordino per attribuire l'intera detrazione per figli fiscalmente a carico a quello dei due che possiede il reddito complessivo di ammontare più elevato, l'agevolazione spetta a entrambi, in quanto il figlio è considerato fiscalmente a carico sia dell'uno sia dell'altro genitore.

Quanto alla verifica del superamento o meno del limite (di 1.000 euro o di 2.000 euro), la Circolare rileva come, nel novero dei "beni e servizi prestati dal datore di lavoro" vada considerato anche il valore dei beni ceduti e dei servizi forniti al coniuge o ai familiari di cui all'articolo 12 del TUIR del lavoratore dipendente e quello dei beni e servizi per i quali è attribuito il diritto di ottenerli da terzi.

Rilevante, da ultimo, la precisazione che il superamento del limite comporta la concorrenza dell'intero ammontare, e non soltanto della quota eccedente, alla determinazione del reddito imponibile secondo le modalità ordinarie.

Cumulabilità fra le 2 misure di welfare aziendale

La Circolare chiarisce un aspetto non rilevabile dal testo normativo, ovvero la cumulabilità tra le due "nuove" misure in materia di welfare aziendale.

E al proposito, l'Agenzia delle Entrate si esprime in maniera favorevole rilevando come "le agevolazioni previste nelle disposizioni di cui ai commi da 386 a 389 e quelle di cui ai commi 390 e 391 siano autonome e cumulabili, ancorché possano riguardare spese della medesima natura, fermo restando che l'importo del rimborso non può essere superiore al costo effettivamente sostenuto dal lavoratore".

In tal caso, è onere del datore di lavoro indicare separatamente l'importo del valore dei beni ceduti, dei servizi prestati e delle somme erogate o rimborsate ai sensi delle due diverse disposizioni agevolative. In tal modo, sarà possibile quantificare l'eventuale importo che – in caso di superamento delle soglie - dovrà concorrere alla determinazione del reddito di lavoro dipendente (sul punto la C.M. 4/E/2025 fornisce un esempio illustrativo).

• Interventi in materia di premi di produttività (art. 1, co. 385, Legge di bilancio 2025)

La Legge di bilancio 2025 proroga per il triennio 2025-2027 l'applicazione dell'imposta sostitutiva dell'Irpef al 5% (anziché quella a regime del 10%) sui premi di produttività pari ad un ammontare complessivo non superiore a 3.000 euro lordi, corrisposti ai dipendenti con reddito da lavoro, nell'anno precedente a quello di percezione del premio, sino a 80.000 euro.

Si ricorda, al proposito, che l'art. 1, comma 182, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) prevede, a regime, l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali nella misura del 10% ai premi di risultato di ammontare variabile, la cui corresponsione sia legata a incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione, nonché alle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa.

L'imposta sostitutiva è applicabile al premio in denaro erogato ai lavoratori dipendenti del settore privato, in esecuzione dei contratti aziendali o territoriali.

La C.M. 4/E/2025 ricorda che, per i periodi d'imposta 2023 e 2024, era già stata prevista la riduzione dal 10% al 5% dell'aliquota dell'imposta sostitutiva relativa ai premi di produttività (cfr . le leggi di Bilancio 2023 e 2024 - art.1, co. 63, legge 197/2022 ed art.1, co.18, legge 213/2023).

Tenuto conto che anche la proroga intervenuta con la legge di bilancio 2025 opera alle medesime condizioni della disposizione a regime, l'Agenzia delle Entrate precisa che alla stessa possano applicarsi le istruzioni fornite con le precedenti Circolari già emanate sul tema (cfr . da ultimo C.M. 5/E/2024 e 23/E/2023).

- . Nuovi criteri di determinazione del valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti (*art. 3, co. 1, lett. b, n. 2.1, del D.Lgs. 192/2024*)

Di interesse fiscale per il settore anche la revisione del regime impositivo operata dal decreto legislativo n. 192 del 13 dicembre 2024 che apporta alcune novità anche alla determinazione del reddito imponibile per il lavoratore dipendente.

Tra queste, si ricorda la modifica del criterio di determinazione del valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e che vengono ceduti ai dipendenti , di cui al secondo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del TUIR.

Per effetto della modifica, il valore dei predetti beni e servizi è rappresentato dal prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro .

La Circolare, sul punto, evidenzia l'inidoneità del previgente metodo di valutazione, rappresentato dal prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista, che ad oggi non è più in grado di regolare fattispecie sempre più diverse ed eterogenee tra loro.

Dunque, ora, la C.M. 4/E/2025 chiarisce che nella determinazione del valore dei fringe benefit i due nuovi criteri di calcolo vanno applicati in sequenza, ossia:

- i. in primis, il prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore;
- ii. solo in mancanza del primo, il costo sostenuto per la sua produzione.

La nuova disciplina si applica ai beni e servizi percepiti dal lavoratore a decorrere dal 1° gennaio 2025.



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 16 maggio 2025

OGGETTO: Decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192, e legge 30 dicembre 2024, n. 207 – Novità in materia d'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e sulla tassazione dei redditi di lavoro dipendente

INDICE

PREMESSA	3
1. Misure concernenti l'IRPEF (legge di bilancio 2025)	3
1.1. Rimodulazione di aliquote e scaglioni di reddito – modifica delle detrazioni da lavoro dipendente e assimilato – trattamento integrativo (commi 2 e 3)	3
1.2. Disposizioni in favore dei titolari di reddito di lavoro dipendente (commi da 4 a 9)	9
1.3. Modifiche alle detrazioni per familiari a carico (comma 11)	19
1.4. Adeguamento della disciplina delle addizionali regionale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche alla nuova disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (commi da 726 a 729 e da 750 a 752)	25
2. Misure concernenti la tassazione dei redditi di lavoro dipendente (decreto delegato e legge di bilancio 2025)	28
2.1. Deducibilità dei contributi versati ai fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale (SSN) e non imponibilità dei contributi di assistenza sanitaria versati in ottemperanza a disposizioni di legge	29
2.2. Non imponibilità dei contributi versati dal datore di lavoro per le prestazioni aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana	32
2.3. Criteri di determinazione del valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti	33
2.4. Premi erogati agli atleti che vinceranno medaglie alle Olimpiadi di Milano-Cortina	34
2.5. Compensi straordinari comparto sanitario	35
2.6. Interventi in materia di premi di produttività	36
2.7. Misure fiscali per il welfare aziendale	38
2.8. Detassazione del lavoro notturno e straordinario nei giorni festivi per i dipendenti di strutture turistico-alberghiere	47
2.9. Detassazione delle mance percepite dal personale impiegato nel settore ricettivo e di somministrazione di alimenti e bevande	50
2.10. Regime fiscale dei compensi degli addetti al controllo e alla disciplina delle corse ippiche	50

PREMESSA

Con la presente circolare si forniscono le istruzioni operative agli Uffici, per garantirne l'uniformità di azione, sulle novità fiscali contenute nella legge 30 dicembre 2024, n. 207 (di seguito legge di bilancio 2025), concernenti l'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e la tassazione dei redditi di lavoro dipendente.

In materia di redditi di lavoro dipendente, si illustrano, altresì, le modifiche introdotte dal decreto legislativo 13 dicembre 2024, n. 192 (di seguito decreto delegato), che ne ha revisionato la disciplina.

Per semplicità espositiva, i riferimenti normativi relativi alla legge di bilancio 2025 sono effettuati direttamente ai commi dell'articolo 1.

1. Misure concernenti l'IRPEF (legge di bilancio 2025)

1.1. Rimodulazione di aliquote e scaglioni di reddito – modifica delle detrazioni da lavoro dipendente e assimilato – trattamento integrativo (commi 2 e 3)

I commi 2¹ e 3² della legge di bilancio 2025 stabilizzano le disposizioni già introdotte, per il solo anno d'imposta 2024, dall'articolo 1 del decreto legislativo 30 dicembre 2023, n. 216, prevedendo, a regime, l'applicazione, in sede di determinazione dell'imposta lorda, delle aliquote e degli scaglioni di reddito ivi

¹ Il comma 2 della legge di bilancio 2025 dispone che, al «testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 11, in materia di determinazione dell'imposta, il comma 1 è sostituito dal seguente:

«1. L'imposta lorda è determinata applicando al reddito complessivo, al netto degli oneri deducibili indicati nell'articolo 10, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

a) fino a 28.000 euro, 23 per cento;

b) oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, 35 per cento;

c) oltre 50.000 euro, 43 per cento»;

b) all'articolo 13, comma 1, lettera a), in materia di detrazione per redditi di lavoro dipendente, le parole: «1.880 euro» sono sostituite dalle seguenti: «1.955 euro».

² Il comma 3 della legge di bilancio 2025 stabilisce che, all'«articolo 1, comma 1, primo periodo, del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 2020, n. 21, in materia di trattamento integrativo per titolari di redditi di lavoro dipendente, dopo le parole: «della detrazione spettante ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del citato testo unico,» sono inserite le seguenti: «diminuita dell'importo di 75 euro rapportato al periodo di lavoro nell'anno,».

previsti, l'innalzamento della detrazione da lavoro dipendente e assimilato, nonché il meccanismo correttivo per il riconoscimento del trattamento integrativo.

In particolare, la lettera a) del comma 2 modifica l'articolo 11, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917³, prevedendo, a regime, le seguenti aliquote per scaglioni di reddito:

- a) 23 per cento per i redditi fino a 28.000 euro;
- b) 35 per cento per i redditi superiori a 28.000 euro e fino a 50.000 euro;
- c) 43 per cento per i redditi che superano 50.000 euro.

In altri termini, si conferma quanto già stabilito per il solo anno 2024 e pertanto:

- è prevista una riduzione da quattro a tre degli scaglioni di reddito e delle corrispondenti aliquote;
- il primo scaglione di reddito è stato innalzato a 28.000 euro, a parità di aliquota al 23 per cento, assorbendo il precedente secondo scaglione;
- l'aliquota al 25 per cento, in precedenza applicabile al secondo scaglione, per i redditi oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, è stata soppressa;
- il secondo e il terzo scaglione, con le rispettive aliquote, sono rimasti invariati rispetto ai precedenti terzo e quarto scaglione.

Si propone, di seguito, uno schema per il calcolo dell'IRPEF alla luce delle modifiche apportate dalla legge di bilancio 2025.

SCAGLIONI	ALIQUOTE	IMPOSTA DOVUTA
fino a 28.000 euro	23 per cento	23 per cento del reddito

³ L'articolo 11, comma 1, del TUIR, nella formulazione previgente, prevedeva le seguenti aliquote per scaglioni di reddito: a) fino a 15.000 euro, 23 per cento; b) oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro, 25 per cento; c) oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro, 35 per cento; d) oltre 50.000 euro, 43 per cento.

da 28.001 fino a 50.000 euro	35 per cento	6.440 euro + 35 per cento del reddito che supera i 28.000 euro e fino a 50.000 euro
oltre i 50.000 euro	43 per cento	14.140 euro + 43 per cento del reddito che supera i 50.000 euro

La lettera b) del comma 2, prevedendo a regime quanto già stabilito per l'anno 2024 dal citato d.lgs. n. 216 del 2023, innalza da 1.880 euro a 1.955 euro la detrazione prevista dall'articolo 13, comma 1, lettera a), primo periodo, del TUIR, per i contribuenti titolari di redditi di lavoro dipendente, escluse le pensioni e assegni a esse equiparati, e di taluni redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, se il reddito complessivo non supera 15.000 euro⁴.

La modifica conferma, pertanto, l'ampliamento fino a 8.500 euro

⁴ Trattasi, in particolare, dei redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIR, nonché dei seguenti redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente:

- i compensi percepiti, entro i limiti dei salari correnti maggiorati del 20 per cento, dai lavoratori soci delle cooperative di produzione e lavoro, delle cooperative di servizi, delle cooperative agricole e di prima trasformazione dei prodotti agricoli e delle cooperative della piccola pesca (cfr. articolo 50, comma 1, lettera a, del TUIR);
- le indennità e i compensi percepiti a carico di terzi dai prestatori di lavoro dipendente per incarichi svolti in relazione a tale qualità, a esclusione di quelli che per clausola contrattuale devono essere riversati al datore di lavoro e di quelli che per legge devono essere riversati allo Stato (cfr. articolo 50, comma 1, lettera b, del TUIR);
- le somme da chiunque corrisposte a titolo di borsa di studio o di assegno, premio o sussidio per fini di studio o di addestramento professionale, se il beneficiario non è legato da rapporti di lavoro dipendente nei confronti del soggetto erogante (cfr. articolo 50, comma 1, lettera c, del TUIR);
- le somme e i valori in genere, a qualunque titolo percepiti nel periodo d'imposta, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione agli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica, alla collaborazione a giornali, riviste, enciclopedie e simili, alla partecipazione a collegi e commissioni, nonché quelli percepiti in relazione ad altri rapporti di collaborazione aventi per oggetto la prestazione di attività svolte senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto nel quadro di un rapporto unitario e continuativo senza impiego di mezzi organizzati e con retribuzione periodica prestabilita, sempreché gli uffici o le collaborazioni non rientrino nei compiti istituzionali compresi nell'attività di lavoro dipendente di cui all'articolo 49, comma 1, concernente redditi di lavoro dipendente, o nell'oggetto dell'arte o professione di cui all'articolo 53, comma 1, concernente redditi di lavoro autonomo, esercitate dal contribuente (cfr. articolo 50, comma 1, lettera c-bis, del TUIR);
- le remunerazioni dei sacerdoti, nonché le congrue e i supplementi di congrua (cfr. articolo 50, comma 1, lettera d, del TUIR);
- le prestazioni pensionistiche di cui al decreto legislativo 21 aprile 1993, n. 124, e al decreto legislativo 5 dicembre 2005, n. 252, comunque erogate, nonché quelle derivanti dai prodotti pensionistici individuali paneuropei (PEPP) di cui al regolamento (UE) 2019/1238 (cfr. articolo 50, comma 1, lettera h-bis, del TUIR);
- i compensi percepiti dai soggetti impegnati in lavori socialmente utili in conformità a specifiche disposizioni normative (cfr. articolo 50, comma 1, lettera l, del TUIR).

dell'ammontare del reddito escluso da imposizione (c.d. *no tax area*) previsto per i titolari di redditi di lavoro dipendente e di taluni redditi assimilati, equiparandolo a quello già vigente a favore dei pensionati.

Si propone, di seguito, uno schema per il calcolo delle detrazioni per lavoro dipendente.

REDDITO	IMPORTO DELLA DETRAZIONE
fino a 15.000 euro	1.955 (non inferiore a 690; se a tempo determinato, non inferiore a 1.380)
oltre 15.000 euro e fino a 28.000 euro	$1.910 + 1.190 \times [(28.000 - \text{reddito}) / (28.000 - 15.000)]$
oltre 28.000 euro e fino a 50.000 euro	$1.910 \times [(50.000 - \text{reddito}) / (50.000 - 28.000)]$
oltre 50.000 euro	nessuna detrazione

Atteso che la modifica riguarda solo il primo periodo dell'articolo 13, comma 1, lettera a), del TUIR, resta ferma l'applicazione delle altre disposizioni contenute nel medesimo articolo.

In particolare, ai sensi del comma 6-*bis* del predetto articolo 13 del TUIR, per la determinazione dell'ammontare delle detrazioni ivi disciplinate, il reddito complessivo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze di cui all'articolo 10, comma 3-*bis*, del medesimo TUIR.

Al riguardo si osserva che, come evidenziato da ultimo con la circolare 19 novembre 2024, n. 22/E, ai sensi dell'articolo 8 del TUIR, «*il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarlo (...)*». Nel medesimo documento di prassi è stato chiarito che nel calcolo del reddito complessivo da utilizzare per la determinazione delle agevolazioni fiscali (c.d. *reddito di riferimento*), ivi incluse le predette detrazioni, si tiene conto anche

dei redditi assoggettati a cedolare secca, dei redditi assoggettati a imposta sostitutiva in applicazione del regime forfetario per gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni (articolo 1, comma 75, della legge 23 dicembre 2014, n. 190), della quota di agevolazione ACE di cui all'articolo 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito, con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214⁵, e delle somme elargite a titolo di liberalità (c.d. mance) dai clienti ai lavoratori del settore privato, impiegati nelle strutture ricettive e negli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, assoggettate a imposta sostitutiva, di cui all'articolo 1, commi da 58 a 62, della legge 29 dicembre 2022, n. 197 (legge di bilancio 2023). Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 35 del decreto legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, per i soggetti che aderiscono al concordato preventivo biennale, quando le vigenti disposizioni fanno riferimento, per il riconoscimento della spettanza o per la determinazione di deduzioni, detrazioni o benefici di qualsiasi titolo, anche di natura non tributaria, al possesso di requisiti reddituali, si tiene comunque conto del reddito effettivo e non di quello concordato⁶.

Conseguentemente all'innalzamento della detrazione per lavoro dipendente di cui al citato articolo 13, comma 1, lettera a), del TUIR, e all'ampliamento fino a 8.500 euro della *no tax area*, il comma 3 della legge di bilancio 2025 stabilizza⁷ il meccanismo correttivo del requisito richiesto, ai fini del riconoscimento del trattamento integrativo, dall'articolo 1, comma 1, primo periodo, del decreto-legge 5 febbraio 2020, n. 3, convertito, con modificazioni, dalla legge 2 aprile 2020, n. 21.

Nello specifico, con riferimento ai contribuenti con reddito complessivo⁸ di

⁵ Si segnala che l'articolo 5 del d.lgs. n. 216 del 2023 dispone, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2023, l'abrogazione della disciplina dell'ACE, prevedendo altresì che, sino a esaurimento dei relativi effetti, continuano ad applicarsi le disposizioni relative all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2023.

⁶ L'articolo 35 del d.lgs. n. 13 del 2024 prevede, inoltre, che il reddito effettivo rileva anche ai fini dell'indicatore della situazione economica equivalente (I.S.E.E.) di cui al decreto del Presidente del Consiglio dei ministri 5 dicembre 2013, n. 159.

⁷ Tale meccanismo era già stato introdotto, per il solo anno 2024, dall'articolo 1, comma 3, del d.lgs. n. 216 del 2023.

⁸ Si evidenzia che anche per la spettanza del trattamento integrativo occorre considerare l'ammontare del c.d. *reddito di riferimento*.

ammontare non superiore a 15.000 euro, il citato trattamento può essere riconosciuto qualora l'imposta lorda, da determinarsi sui redditi di lavoro dipendente, di cui all'articolo 49, con esclusione di quelli indicati nel comma 2, lettera a), del TUIR, e sui redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, di cui all'articolo 50, comma 1, lettere a), b), c), c-bis), d), h-bis) e l), del TUIR, è di importo superiore alla detrazione spettante ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del TUIR diminuita dell'importo di 75 euro rapportato al periodo di lavoro nell'anno⁹.

La previsione di una riduzione di 75 euro della detrazione di cui all'articolo 13, comma 1, del TUIR mira a neutralizzare l'incremento dell'importo della detrazione per redditi di lavoro dipendente, introdotto a regime dal comma 2, lettera b), che avrebbe potuto determinare l'esclusione dal beneficio del trattamento integrativo di alcuni soggetti, i quali, in base alla nuova disciplina, ne sono, invece, destinatari. Ciò in quanto, come sopra descritto, uno dei requisiti per l'attribuzione del trattamento integrativo è la capienza dell'imposta lorda calcolata sui redditi di lavoro dipendente e assimilati rispetto alla detrazione spettante per i medesimi redditi.

Considerato che i predetti commi 2 e 3 della legge di bilancio 2025 contengono disposizioni del tutto analoghe a quelle stabilite dall'articolo 1 del d.lgs. n. 216 del 2023, si rinvia, per ulteriori approfondimenti, a quanto chiarito da ultimo con la circolare 6 febbraio 2024, n. 2/E.

Si osserva, infine, che, l'articolo 1, comma 4, del d.lgs. n. 216 del 2023, come modificato dall'articolo 1, comma 1, del decreto-legge 24 aprile 2025, n. 55, prevede che nella «*determinazione degli acconti dovuti ai fini dell'imposta sul*

⁹ Ai sensi dell'articolo 1, comma 1, del d.l. n. 3 del 2020, il «*trattamento integrativo è riconosciuto anche se il reddito complessivo è superiore a 15.000 euro ma non a 28.000 euro, a condizione che la somma delle detrazioni di cui agli articoli 12 e 13, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, delle detrazioni di cui all'articolo 15, comma 1, lettere a) e b), e comma 1-ter, dello stesso testo unico, limitatamente agli oneri sostenuti in dipendenza di prestiti o mutui contratti fino al 31 dicembre 2021, e delle rate relative alle detrazioni di cui agli articoli 15, comma 1, lettera c), e 16-bis del citato testo unico nonché di quelle relative alle detrazioni previste da altre disposizioni normative, per spese sostenute fino al 31 dicembre 2021, sia di ammontare superiore all'imposta lorda. Nel caso in cui ricorrano le condizioni previste dal secondo periodo, il trattamento integrativo è riconosciuto per un ammontare, comunque non superiore a 1.200 euro, determinato in misura pari alla differenza tra la somma delle detrazioni ivi elencate e l'imposta lorda*».

reddito delle persone fisiche e relative addizionali per il periodo d'imposta 2024 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni dei commi 1 e 2»¹⁰.

1.2. Disposizioni in favore dei titolari di reddito di lavoro dipendente (commi da 4 a 9)

La legge di bilancio 2025 introduce, nell'ambito delle misure di sostegno al reddito, una serie di disposizioni di favore per i lavoratori dipendenti (esclusi i pensionati) ai commi 4 e seguenti.

In particolare, il comma 4¹¹ riconosce ai titolari di redditi di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR¹² (esclusi i titolari di redditi di pensione di cui al comma 2, lettera a, del medesimo articolo) il cui reddito complessivo – determinato secondo quanto previsto nel successivo comma 9 della legge di bilancio 2025, di cui si dirà nel prosieguo – non superi i 20.000 euro, una somma che non concorre alla formazione del reddito complessivo. Tale somma è determinata nel suo ammontare applicando al reddito di lavoro dipendente¹³

¹⁰ L'articolo 1, comma 4, del d.l.gs. n. 216 del 2023, nella versione previgente, prevedeva che nella «determinazione degli acconti dovuti ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e relative addizionali per i periodi d'imposta 2024 e 2025 si assume, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata non applicando le disposizioni dei commi 1 e 2». Per effetto della modifica introdotta dall'articolo 1 del d.l. n. 55 del 2025, per la determinazione dell'acconto IRPEF per il periodo d'imposta 2025 non si applicano le aliquote del 2023.

¹¹ Il comma 4 della legge di bilancio 2025 prevede che, ai «titolari di reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con esclusione di quelli indicati alla lettera a) del comma 2 del medesimo articolo 49, che hanno un reddito complessivo non superiore a 20.000 euro è riconosciuta una somma, che non concorre alla formazione del reddito, determinata applicando al reddito di lavoro dipendente del contribuente la percentuale corrispondente di seguito indicata:

a) 7,1 per cento, se il reddito di lavoro dipendente non è superiore a 8.500 euro;
b) 5,3 per cento, se il reddito di lavoro dipendente è superiore a 8.500 euro ma non a 15.000 euro;
c) 4,8 per cento, se il reddito di lavoro dipendente è superiore a 15.000 euro».

¹² Secondo la previsione contenuta nell'articolo 49 del TUIR, «1. Sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro, con qualsiasi qualifica, alle dipendenze e sotto la direzione di altri, compreso il lavoro a domicilio quando è considerato lavoro dipendente secondo le norme della legislazione sul lavoro.

2. Costituiscono, altresì, redditi di lavoro dipendente:

a) le pensioni di ogni genere e gli assegni ad esse equiparati;
b) le somme di cui all'art. 429, ultimo comma, del codice di procedura civile».

¹³ Nella determinazione del reddito di lavoro dipendente occorre tenere conto anche di quanto disposto dal comma 9 della legge di bilancio 2025, come si dirà nel prosieguo.

percepito dal contribuente una percentuale che varia a seconda del reddito medesimo. In particolare, ove il reddito di lavoro dipendente:

- non sia superiore a 8.500 euro, la percentuale da applicare è il 7,1 per cento;
- sia superiore a 8.500 euro ma non a 15.000 euro, la percentuale da applicare è il 5,3 per cento;
- sia superiore a 15.000 euro, la percentuale da applicare è il 4,8 per cento.

Ai soli fini dell'individuazione della percentuale applicabile, il reddito di lavoro dipendente è, ai sensi del comma 5¹⁴, rapportato all'intero anno.

In altri termini, nel caso in cui un contribuente abbia lavorato per una parte dell'anno, per determinare la somma spettante, occorre:

- calcolare il reddito di lavoro dipendente che lo stesso avrebbe percepito se avesse lavorato per l'intero anno (reddito annuale teorico);
- determinare la corrispondente percentuale con riferimento al reddito annuale teorico;
- applicare detta percentuale al reddito di lavoro dipendente effettivamente percepito nell'anno¹⁵.

Esempio 1

Un contribuente nell'anno 2025:

- ha un reddito complessivo pari a 6.000 euro;
- è titolare di un contratto di lavoro dipendente dal 1° gennaio 2025 al 3 marzo 2025 (62 giorni di lavoro dipendente), per il quale percepisce complessivamente un reddito di lavoro dipendente pari a 2.000 euro.

Il reddito annuale teorico è pari a 11.744,19 euro $[(2.000:62) \times 365]$.

La somma spettante è pari a 106 euro, determinata applicando la percentuale

¹⁴ Il comma 5 della legge di bilancio 2025 dispone che ai «*soli fini dell'individuazione della percentuale applicabile ai sensi del comma 4 il reddito di lavoro dipendente è rapportato all'intero anno*».

¹⁵ Le relazioni illustrativa e tecnica della legge di bilancio 2025 precisano che il comma 5 in commento stabilisce «*che la percentuale è determinata in base al reddito da lavoro dipendente rapportato all'intero anno ed è applicata al reddito da lavoro dipendente dichiarato*».

relativa ai redditi da 8.501 euro a 15.000 euro (5,3 per cento) al reddito di lavoro dipendente effettivamente percepito nell'anno (2.000 euro).

Esempio 2

Un contribuente nell'anno 2025:

- ha un reddito complessivo pari a 6.000 euro;
- è titolare di un contratto di lavoro dipendente dal 1° gennaio 2025 al 3 marzo 2025 (62 giorni di lavoro dipendente), per il quale ha percepito un reddito di lavoro dipendente pari a 2.000 euro;
- è titolare di un contratto di lavoro dipendente dal 1° novembre 2025 al 30 novembre 2025, per il quale ha percepito un reddito di lavoro dipendente pari a 1.000 euro.

Il reddito annuale teorico è pari a 11.902,17 euro $[(2.000 + 1.000):(62 + 30) \times 365]$.

La somma spettante è pari a 159 euro, determinata applicando la percentuale relativa ai redditi da 8.501 euro a 15.000 euro (5,3 per cento) al reddito di lavoro dipendente effettivamente percepito nell'anno (3.000 euro).

Resta fermo che, in presenza di più redditi di lavoro dipendente, nel calcolare il numero dei giorni per i quali dividere il reddito percepito nell'anno ai fini del calcolo del reddito annuale teorico, i giorni compresi in periodi contemporanei devono essere computati una sola volta.

Il comma 6¹⁶ riconosce un'ulteriore detrazione dall'imposta lorda ai titolari di reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del TUIR, a eccezione dei percettori di redditi da pensione¹⁷, il cui reddito complessivo – determinato

¹⁶ Il comma 6 della legge di bilancio 2025 prevede che, ai «*titolari di reddito di lavoro dipendente di cui all'articolo 49 del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, con esclusione di quelli indicati alla lettera a) del comma 2 del medesimo articolo 49, che hanno un reddito complessivo superiore a 20.000 euro spetta un'ulteriore detrazione dall'imposta lorda, rapportata al periodo di lavoro, di importo pari:*

a) a 1.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 20.000 euro ma non a 32.000 euro;
b) al prodotto tra 1.000 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 40.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 8.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 32.000 euro ma non a 40.000 euro».

¹⁷ Di cui alla lettera a) del comma 2 dell'articolo 49 del TUIR.

secondo quanto previsto nel successivo comma 9 della legge di bilancio 2025 – sia superiore a 20.000 euro ma non superiore a 40.000 euro.

Tale detrazione, rapportata al periodo di lavoro nell'anno, è di importo pari a:

- 1.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 20.000 euro ma non a 32.000 euro;
- al prodotto tra 1.000 euro e l'importo corrispondente al rapporto tra 40.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 8.000 euro, se l'ammontare del reddito complessivo è superiore a 32.000 euro ma non a 40.000 euro.

La detrazione, pertanto, è pari a 1.000 euro per i redditi superiori a 20.000 euro e fino a 32.000 euro, mentre decresce progressivamente per i redditi superiori a 32.000 euro, fino ad azzerarsi raggiunta la soglia dei 40.000 euro.

Il comma 9¹⁸ prevede le regole per la determinazione del reddito complessivo e del reddito di lavoro dipendente, di cui ai citati commi 4 e 6, stabilendo che, a tal fine, rileva anche:

- la quota esente del reddito agevolato ai sensi dell'articolo 44, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, recante incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero;
- la quota esente del reddito agevolato ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, e dell'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, in materia di regime fiscale agevolativo per i lavoratori impatriati.

¹⁸ Il comma 9 della legge di bilancio 2025 prevede che ai «*fini della determinazione del reddito complessivo e del reddito di lavoro dipendente di cui ai commi 4 e 6 del presente articolo rileva anche la quota esente del reddito agevolato ai sensi dell'articolo 44, comma 1, del decreto-legge 31 maggio 2010, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 30 luglio 2010, n. 122, recante incentivi per il rientro in Italia di ricercatori residenti all'estero, nonché dell'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, e dell'articolo 5 del decreto legislativo 27 dicembre 2023, n. 209, in materia di regime fiscale agevolativo per i lavoratori impatriati. Il medesimo reddito complessivo di cui ai commi 4 e 6 del presente articolo è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze, di cui all'articolo 10, comma 3-bis, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917*».

L'ultimo periodo del comma 9 dispone, altresì, che il medesimo reddito complessivo di cui ai commi 4 e 6 è assunto al netto del reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e di quello delle relative pertinenze, di cui all'articolo 10, comma 3-*bis*, del TUIR.

Si ricorda che, ai fini del calcolo del reddito complessivo di cui ai commi 4 e 6, oltre alle specifiche disposizioni stabilite dal citato comma 9, occorre considerare l'ammontare del c.d. *reddito di riferimento* così come individuato nel paragrafo 1.1.

Ne consegue che, nella determinazione del reddito complessivo di cui tenere conto per la spettanza della somma e dell'ulteriore detrazione di cui ai citati commi 4 e 6, occorre aggiungere al c.d. *reddito di riferimento* la quota esente dei regimi agevolati per gli impatriati e per i ricercatori e sottrarre il reddito dell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale e quello delle relative pertinenze.

La predetta quota esente concorre a determinare l'ammontare del reddito di lavoro dipendente ai fini dell'individuazione della soglia e della corrispondente percentuale previste dal comma 4. Nondimeno, una volta individuata la percentuale spettante, si ritiene che la stessa si applichi alla sola quota imponibile del reddito di lavoro dipendente soggetto a tassazione in Italia.

Esempio 3

Un contribuente nell'anno 2025:

- è titolare esclusivamente di un contratto di lavoro dipendente per l'intero anno, per cui si avvale delle agevolazioni spettanti per i lavoratori impatriati di cui all'articolo 16 del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147, e fruisce, quindi, di un'esenzione dal reddito imponibile nella misura del 70 per cento, avendo trasferito la residenza in Italia entro il 31 dicembre 2023;
- la quota di reddito da lavoro dipendente imponibile in Italia è pari a 4.500 euro;
- la quota esente del reddito di lavoro dipendente è pari a 10.500 euro.

Il reddito complessivo, determinato ai sensi del comma 9, è pari a 15.000 euro (reddito da lavoro dipendente tassato in Italia 4.500 euro + quota esente impatriati

10.500 euro).

La somma spettante è pari a 238,50 euro, determinata applicando la percentuale relativa ai redditi da 8.501 euro a 15.000 euro (5,3 per cento) alla quota imponibile del reddito di lavoro dipendente effettivamente percepito e soggetto a tassazione in Italia nell'anno (4.500 euro).

I commi 7 e 8 disciplinano gli adempimenti in capo ai sostituti d'imposta, di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, con riferimento al riconoscimento della somma di cui al comma 4 e della detrazione di cui al comma 6.

Nello specifico, il comma 7¹⁹ dispone che i predetti sostituti d'imposta riconoscono in via automatica tali benefici all'atto dell'erogazione delle retribuzioni, senza, pertanto, necessità di alcuna istanza da parte del lavoratore.

La somma e la detrazione sono attribuite dai sostituti d'imposta ripartendone il relativo ammontare sulle retribuzioni erogate a partire dal primo periodo di paga utile successivo alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2025, ovvero dal primo periodo di paga utile successivo alla data di pubblicazione delle presenti istruzioni, unitamente alle quote spettanti in relazione alle mensilità precedenti. Laddove, per ragioni esclusivamente tecniche legate alle procedure di pagamento delle retribuzioni, non sia possibile riconoscere le somme, o applicare la detrazione, nei periodi sopra indicati, i benefici dovranno essere erogati nelle successive mensilità o, al più tardi, in sede di conguaglio. Con particolare riguardo alla determinazione della somma di cui al comma 4, si precisa che il sostituto d'imposta individua la percentuale ivi prevista tenendo conto del reddito annuale teorico di lavoro dipendente (ossia quello rapportato all'intero anno come illustrato

¹⁹ Il comma 7 della legge di bilancio 2025 dispone che i «sostituti d'imposta di cui agli articoli 23 e 29 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, riconoscono in via automatica la somma di cui al comma 4 e la detrazione di cui al comma 6 del presente articolo all'atto dell'erogazione delle retribuzioni e verificano in sede di conguaglio la spettanza delle stesse. Qualora in tale sede la somma di cui al comma 4 o la detrazione di cui al comma 6 si riveli non spettante, i medesimi sostituti d'imposta provvedono al recupero del relativo importo. Nel caso in cui il predetto importo sia superiore a 60 euro, il recupero dello stesso è effettuato in dieci rate di pari ammontare a partire dalla prima retribuzione alla quale si applicano gli effetti del conguaglio».

precedentemente) e riconosce la somma spettante applicando tale percentuale al reddito effettivamente corrisposto mensilmente.

I sostituti d'imposta devono effettuare le verifiche di spettanza dei benefici in commento e dei relativi importi in base al reddito previsionale e alle detrazioni, riferiti alle somme e ai valori che saranno corrisposti durante l'anno, nonché in base ai dati comunicati dal lavoratore, mediante la consegna della Certificazione unica (CU), relativa ai redditi rivenienti da altri rapporti di lavoro intercorsi nell'anno di riferimento.

Al riguardo, si precisa che, nell'ipotesi in cui il lavoratore svolga più attività di lavoro dipendente con datori di lavoro diversi, in periodi differenti dell'anno, lo stesso può comunicare al datore di lavoro che eroga la somma di cui al comma 4 ovvero che opera la detrazione di cui al comma 6, le informazioni relative ai redditi rivenienti dagli altri rapporti di lavoro intercorsi nell'anno di riferimento, al fine della verifica della spettanza e del corretto calcolo del *quantum* da corrispondere in busta paga, consegnando le CU al nuovo datore di lavoro. Quest'ultimo dovrà tenere conto, nell'ambito delle operazioni di conguaglio, di cui all'articolo 23 del DPR n. 600 del 1973, dei dati ivi esposti per verificare la spettanza delle agevolazioni in commento e calcolare i relativi importi. Diversamente, se il lavoratore non produce le CU relative ai precedenti rapporti di lavoro, il sostituto d'imposta è tenuto a verificare la spettanza delle agevolazioni e a calcolare i relativi importi sulla base dei dati reddituali a propria disposizione.

Si fa presente, inoltre, che, qualora il lavoratore abbia contemporaneamente più contratti di lavoro dipendente in regime di *part-time* in essere, le predette agevolazioni devono essere attribuite da un solo sostituto d'imposta. A tal fine, il lavoratore individua il datore di lavoro che deve applicare le predette disposizioni, indicando tutti i dati necessari per la determinazione del *quantum*, quali i redditi di lavoro dipendente e i giorni di lavoro prestati presso gli altri datori di lavoro, e, contestualmente, comunica agli altri sostituti d'imposta di non erogare la somma o di non applicare l'ulteriore detrazione.

Il sostituto d'imposta, inoltre, non procede all'erogazione della somma o

alla determinazione dell'ulteriore detrazione nel caso in cui espressamente il lavoratore abbia formulato tale richiesta, ad esempio poiché privo dei requisiti richiesti per la fruizione dei benefici in commento.

In ogni caso, il datore di lavoro è tenuto a conservare la documentazione comprovante l'avvenuta comunicazione, ai fini di un eventuale controllo da parte degli organi competenti.

Con riferimento alla fruizione della detrazione di cui al comma 6 è necessario che il contribuente abbia una capienza in termini di imposta lorda e, in caso di capienza parziale di quest'ultima, il beneficio spetta entro tale limite.

In mancanza di una disposizione che stabilisca un ordine di priorità nell'attribuzione delle detrazioni fiscali da riconoscere al contribuente, si ritiene che il sostituto d'imposta debba seguire le regole generali di calcolo e di scomputo dall'imposta lorda. In particolare, in sede di determinazione dell'imposta netta, l'importo massimo spettante della detrazione di cui al comma 6 è sommato a quello relativo alle altre detrazioni eventualmente riconosciute; l'importo complessivo così determinato è, quindi, portato in diminuzione dell'imposta lorda fino a concorrenza della stessa.

Si segnala, inoltre, che gli importi della somma e della detrazione riconosciuti al lavoratore sono indicati nella CU.

Si precisa che qualora il lavoratore, pur avendo diritto alla somma di cui al comma 4 o alla detrazione di cui al comma 6, abbia percepito redditi di lavoro dipendente non assoggettati a ritenuta fiscale perché privo di un sostituto d'imposta (ad esempio i lavoratori domestici), il predetto lavoratore può beneficiarne nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno d'imposta di riferimento, facendo concorrere le agevolazioni in parola nella determinazione del saldo dell'imposta sul reddito delle persone fisiche.

Analogamente, qualora il datore di lavoro non abbia riconosciuto la somma o l'ulteriore detrazione in sede di conguaglio, ad esempio, nel caso di cessazione del rapporto di lavoro, si ritiene che il lavoratore dipendente possa beneficiare delle predette agevolazioni direttamente nella dichiarazione dei redditi, fermo restando

il rispetto dei requisiti sostanziali.

Ai sensi del citato comma 7, i medesimi sostituti d'imposta verificano in sede di conguaglio la spettanza degli importi di cui sopra e, qualora le somme riconosciute, come erogazione o detrazione, si rivelino, in tutto o in parte, non spettanti, gli stessi provvedono al recupero del relativo importo. Il recupero di tali somme, nel caso in cui il relativo importo, anche complessivamente considerato, sia superiore a 60 euro, è effettuato in 10 rate di pari ammontare a partire dalla prima retribuzione alla quale si applicano gli effetti del conguaglio.

Si precisa, inoltre, che qualora, in sede di conguaglio, la somma erogata ai sensi del comma 4 risulti non spettante in quanto al contribuente è riconosciuta l'ulteriore detrazione di cui al comma 6, i medesimi sostituti d'imposta provvedono al recupero di un ammontare pari all'importo erogato al netto dell'ulteriore detrazione fiscale spettante.

Tale ipotesi potrebbe riguardare, in particolare, i contribuenti che, pur avendo percepito inizialmente la somma di cui al comma 4, si trovino nella condizione di aver superato a fine anno il limite reddituale di 20.000 euro, da cui consegue, quindi, da un lato, l'obbligo di restituire le somme percepite e, dall'altro, il diritto a fruire dell'ulteriore detrazione fiscale di cui al comma 6.

Nel caso in cui l'importo erogato, al netto di quanto effettivamente spettante al contribuente, sia maggiore di 60 euro, il recupero è effettuato in 10 rate di pari ammontare, a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.

Nell'ipotesi in cui il contribuente abbia, invece, percepito solo la detrazione fiscale di cui al comma 6 e, in sede di conguaglio, la stessa risulti non spettante, il sostituto d'imposta provvede al recupero del relativo importo che, come già detto, se superiore a 60 euro, dovrà avvenire in 10 rate a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.

Quest'ultima ipotesi può verificarsi sia quando il reddito complessivo del contribuente superi la soglia di reddito complessivo pari a 40.000 euro, sia nel caso in cui il predetto reddito sia diminuito fino a un valore pari o inferiore a 20.000 euro.

Anche in tale ultimo caso, il datore di lavoro, in sede di conguaglio, deve recuperare la detrazione fiscale di cui al comma 6 non spettante ed erogare la somma di cui al comma 4, effettuando la compensazione tra le somme a debito e quelle a credito. Nel caso in cui l'importo erogato, al netto di quanto effettivamente spettante al contribuente, sia maggiore di 60 euro, il recupero è effettuato in 10 rate di pari ammontare, a partire dalla retribuzione che sconta gli effetti del conguaglio.

In caso di cessazione del rapporto di lavoro, si precisa che il sostituto d'imposta, in sede di conguaglio di fine rapporto, è tenuto a recuperare i benefici fiscali non spettanti in un'unica soluzione, indipendentemente dall'importo, in mancanza di ulteriori retribuzioni sulle quali operare il recupero in maniera dilazionata.

Qualora il recupero dei benefici non spettanti non possa avvenire in occasione del conguaglio di fine rapporto, ad esempio per incapacità della retribuzione, si applica l'articolo 23, comma 3, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, secondo cui l'importo *«che al termine del periodo d'imposta non è stato trattenuto per cessazione del rapporto di lavoro o per incapacità delle retribuzioni deve essere comunicato all'interessato che deve provvedere al versamento entro il 15 gennaio dell'anno successivo»*.

Qualora il lavoratore dipendente abbia, invece, beneficiato della somma o dell'ulteriore detrazione in assenza dei presupposti richiesti o in misura superiore a quella spettante e non sia più possibile per il sostituto d'imposta effettuare il conguaglio a debito, il lavoratore deve restituire, nella dichiarazione dei redditi, l'ammontare indebitamente ricevuto, eventualmente anche in forma rateizzata secondo le ordinarie modalità.

Con riferimento alla rateizzazione dell'imposta risultante dalla dichiarazione dei redditi, si rinvia a quanto indicato con la circolare 2 maggio 2024, n. 9/E²⁰, in merito alle modifiche introdotte dall'articolo 8 del decreto legislativo

²⁰ Con circolare n. 9/E del 2024 è stato precisato che tutti *“i contribuenti, titolari e non titolari di partita IVA, possono, pertanto, avvalersi della possibilità di effettuare i versamenti in forma rateale degli importi*

8 gennaio 2024, n. 1 (decreto Adempimenti). A tal proposito si ricorda che il numero di rate non deve essere superiore al numero di mesi che intercorrono nel periodo compreso tra la data di scadenza e il giorno 16 del mese di dicembre, e, dunque, in caso di contribuente persona fisica, il numero massimo di rate è pari a sette.

Ai sensi del successivo comma 8²¹ della legge di bilancio 2025, per effetto dell'erogazione al lavoratore dipendente della somma di cui al comma 4, i sopra menzionati sostituti maturano un credito d'imposta pari alla somma erogata e compensano tale credito ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

I sostituti d'imposta, dunque, per il recupero del credito maturato a seguito della somma erogata ai dipendenti ai sensi del comma 4, utilizzano, mediante compensazione di qualsiasi importo a debito esposto nel modello di pagamento F24, l'importo corrispondente al credito maturato, anche in sezioni diverse da quella "Erario".

Per consentire ai sostituti d'imposta di utilizzare in compensazione il suddetto credito, con la risoluzione 31 gennaio 2025, n. 9/E, sono stati istituiti specifici codici tributo.

1.3. Modifiche alle detrazioni per familiari a carico (comma 11)

Il comma 11 della legge di bilancio 2025 apporta alcune modifiche all'articolo 12 del TUIR, in materia di detrazione per carichi di famiglia.

dovuti a titolo di saldo e primo acconto delle imposte e dei contributi, valorizzando il comportamento concludente in sede di versamento. A tal fine, si ritiene che rilevi la compilazione, all'interno del modello di versamento unificato F24, degli appositi campi concernenti la "rateazione", nei quali indicare sia la rata per la quale si effettua il pagamento, sia il numero di rate prescelto. Con la finalità di semplificare gli adempimenti posti a carico dei contribuenti, inoltre, viene stabilito che le rate mensili – di pari importo e, quelle successive alla prima, maggiorate degli interessi – siano versate da tutti i contribuenti entro il giorno 16 di ciascun mese, purché il piano di rateazione si completi entro il giorno 16 del mese di dicembre relativo all'anno di presentazione della dichiarazione o denuncia da cui emerge il debito".

²¹ Il comma 8 della legge di bilancio 2025 prevede che i «sostituti d'imposta compensano il credito maturato per effetto dell'erogazione della somma di cui al comma 4 mediante l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241».

In particolare, il numero 1 della lettera a)²² del comma 11 sostituisce il primo periodo della lettera c) del comma 1 dell'articolo 12 del TUIR²³, prevedendo la spettanza della detrazione per i figli a carico in relazione ai soli contribuenti che abbiano figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi, affiliati o affidati, e i figli conviventi del coniuge deceduto, di età pari o superiore a 21 anni, ma inferiore a 30 anni, nonché figli di età pari o superiore a 30 anni con disabilità accertata ai sensi dell'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104.

Rispetto alla disciplina previgente, che riconosceva la detrazione in oggetto per tutti i figli con età pari o superiore a 21 anni, la legge di bilancio 2025, pertanto, introduce, ai fini della spettanza della stessa, un limite di età per i figli, prevedendo che la detrazione sia riconosciuta per quelli di età pari o superiore a 21 anni ma inferiore a 30 anni.

Atteso che le detrazioni per carichi di famiglia sono rapportate al mese e competono per i mesi in cui sussistono le condizioni richieste, ne consegue che la detrazione di cui al novellato articolo 12, comma 1, lettera c), del TUIR spetta dal mese del compimento dei 21 anni di età del figlio fino al mese antecedente al compimento dei 30 anni.

La detrazione spetta, inoltre, per ciascun figlio con disabilità accertata ai sensi della l. n. 104 del 1992, di età pari o superiore a 21 anni.

Fermo restando il rispetto dei requisiti anagrafici sopra indicati, la legge di bilancio 2025 estende, inoltre, il riconoscimento della detrazione di cui alla lettera c) del comma 1 dell'articolo 12 del TUIR anche ai figli affiliati e ai figli del coniuge deceduto che convivono con il contribuente.

Nonostante la legge di bilancio 2025 abbia, come detto, equiparato - ai fini

²² Il comma 11, lettera a), numero 1, della legge di bilancio 2025 apporta la seguente modificazione all'articolo 12, comma 1, del TUIR: « alla lettera c), le parole da: « 950 euro» fino a: « a 21 anni.» sono sostituite dalle seguenti: «950 euro per ciascun figlio, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi, affiliati o affidati, e i figli conviventi del coniuge deceduto, di età pari o superiore a 21 anni ma inferiore a 30 anni, nonché per ciascun figlio di età pari o superiore a 30 anni con disabilità accertata ai sensi dell'articolo 3 della legge 5 febbraio 1992, n. 104.»».

²³ Nella formulazione previgente l'articolo 12, comma 1, lettera c), del TUIR riconosceva al contribuente una detrazione pari a «950 euro per ciascun figlio, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi o affidati, di età pari o superiore a 21 anni. (...)».

della spettanza della detrazione per figli a carico - i figli del contribuente e i figli del coniuge deceduto che convivano con il contribuente stesso, si precisa, tuttavia, che, nel caso di convivenza con il figlio del coniuge deceduto, non trova applicazione la previsione di cui all'ultimo periodo della lettera c) del comma 1 dell'articolo 12 del TUIR²⁴, in quanto tale disposizione continua a fare riferimento esclusivamente ai figli del contribuente (e non anche ai figli conviventi del coniuge deceduto).

Ne consegue, pertanto, che il contribuente che convive con il figlio del coniuge deceduto beneficia solo della detrazione per figli a carico, senza possibilità di fruire, laddove più conveniente, della detrazione prevista per il coniuge a carico, di cui alla lettera a).

Si osserva che la *ratio* della previsione, di cui all'ultimo periodo della lettera c) del comma 1 dell'articolo 12 del TUIR, consiste nel far beneficiare di una eventuale maggiore misura della detrazione per familiari a carico quei soggetti, non coniugati o successivamente separati, che, per mancanza dell'altro genitore o per mancato riconoscimento del figlio da parte di quest'ultimo, si trovano nella condizione di avere il figlio a carico in via esclusiva.

Alla luce di tali considerazioni, si ritiene, pertanto, che la previsione di cui all'ultimo periodo della lettera c) del comma 1 dell'articolo 12 del TUIR non si applichi al genitore superstite che non convive con il figlio; infatti, attesa la spettanza delle detrazioni in capo al contribuente – soggetto terzo – che convive con il figlio del soggetto deceduto, ne consegue che il genitore superstite non è l'unico soggetto ad avere diritto alle detrazioni per il figlio a carico.

Si precisa, inoltre, che la detrazione per figli a carico spetta, in presenza dei requisiti previsti dalla normativa fiscale, anche in relazione all'altro genitore (in vita) del medesimo figlio del coniuge deceduto. In tale caso, la ripartizione della

²⁴ L'articolo 12, comma 1, lettera c), ultimo periodo, del TUIR dispone che se «l'altro genitore manca o non ha riconosciuto i figli nati fuori del matrimonio e il contribuente non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, ovvero se vi sono figli adottivi, affidati o affiliati del solo contribuente e questi non è coniugato o, se coniugato, si è successivamente legalmente ed effettivamente separato, per il primo figlio si applicano, se più convenienti, le detrazioni previste alla lettera a)».

detrazione tra il contribuente convivente con il figlio del coniuge deceduto e l'altro genitore non convivente segue le regole ordinarie previste dalla disciplina fiscale.

Il citato comma 11, lettera a), numero 2²⁵, modifica, altresì, la lettera d) del comma 1 dell'articolo 12 del TUIR²⁶, limitando ai soli ascendenti conviventi con il contribuente la detrazione ivi prevista per gli altri familiari conviventi.

La disciplina previgente includeva tra i familiari a carico, per i quali era riconosciuta la detrazione di cui alla lettera d) del comma 1 dell'articolo 12 del TUIR, le persone indicate all'articolo 433 del codice civile, che convivessero con il contribuente o che percepissero assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria, esclusi in ogni caso i figli, ancorché per i medesimi non spettasse la detrazione ai sensi della lettera c) del medesimo comma. Più nel dettaglio, la detrazione spettava, nel rispetto delle altre condizioni previste dalla norma, per il coniuge legalmente ed effettivamente separato, i genitori, gli ascendenti prossimi, i generi e le nuore, il suocero e la suocera, i fratelli e le sorelle germani o unilaterali, i discendenti dei figli²⁷.

La modifica normativa, fermo restando il rispetto delle altre condizioni previste dall'articolo 12 del TUIR, ha, pertanto, circoscritto, attraverso l'eliminazione del riferimento al citato articolo 433, il riconoscimento della detrazione ai soli ascendenti (ad esempio ai genitori) che convivano con il contribuente.

²⁵ Il comma 11, lettera a), numero 2, della legge di bilancio 2025 apporta la seguente modificazione all'articolo 12, comma 1, del TUIR: «*alla lettera d), le parole da: «750 euro» fino a: «lettera c).» sono sostituite dalle seguenti: «750 euro, da ripartire pro quota tra coloro che hanno diritto alla detrazione, per ciascun ascendente che conviva con il contribuente.»*».

²⁶ Nella formulazione previgente, l'articolo 12, comma 1, lettera d), del TUIR riconosceva una detrazione pari a «750 euro, da ripartire pro quota tra coloro che hanno diritto alla detrazione, per ogni altra persona indicata nell'articolo 433 del codice civile che conviva con il contribuente o percepisca assegni alimentari non risultanti da provvedimenti dell'autorità giudiziaria, esclusi in ogni caso i figli, ancorché per i medesimi non spettasse la detrazione ai sensi della lettera c). La detrazione spetta per la parte corrispondente al rapporto tra l'importo di 80.000 euro, diminuito del reddito complessivo, e 80.000 euro».

²⁷ Ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del TUIR, le «*detrazioni di cui al comma 1 spettano a condizione che le persone alle quali si riferiscono possiedano un reddito complessivo, computando anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica, non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili. Per i figli di età non superiore a ventiquattro anni il limite di reddito complessivo di cui al primo periodo è elevato a 4.000 euro.*».

Le modifiche apportate dalla legge di bilancio 2025 all'articolo 12 del TUIR esplicano, di conseguenza, effetti anche sulle altre disposizioni che rinviano ai soggetti del citato articolo 12.

In particolare, fermo restando quanto sul punto si dirà nel prosieguo per i figli a carico, a decorrere dal 1° gennaio 2025 non è più possibile fruire delle detrazioni e delle deduzioni spettanti per gli oneri e per le spese sostenuti per le altre persone indicate nell'articolo 433 c.c.; resta, invece, possibile fruirne – nel rispetto delle vigenti disposizioni – per gli oneri e le spese sostenuti per gli ascendenti fiscalmente a carico, conviventi con il contribuente, nonché per il coniuge²⁸, non legalmente ed effettivamente separato, fiscalmente a carico.

Per completezza, si segnala che le misure di *welfare* previste dall'articolo 51 del TUIR²⁹ e dalle altre disposizioni devono intendersi riferite solamente ai

²⁸ In merito alla nozione di coniuge, si ricorda che in base a quanto stabilito dall'articolo 1, comma 20, della legge 20 maggio 2016, n. 76, le parole “coniuge”, “coniugi” o termini equivalenti si intendono riferiti anche a ognuna delle parti dell'unione civile tra persone dello stesso sesso.

²⁹ L'articolo 51 dispone quanto segue:

«(...)

2. *Non concorrono a formare il reddito:*

(...)

d-bis) le somme erogate o rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti dal datore di lavoro o le spese da quest'ultimo direttamente sostenute, volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale, per l'acquisto degli abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale del dipendente e dei familiari indicati nell'articolo 12 che si trovano nelle condizioni previste nel comma 2 del medesimo articolo 12;

(...)

f) l'utilizzazione delle opere e dei servizi riconosciuti dal datore di lavoro volontariamente o in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, offerti alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti e ai familiari indicati nell'articolo 12 per le finalità di cui al comma 1 dell'articolo 100;

f-bis) le somme, i servizi e le prestazioni erogati dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione, da parte dei familiari indicati nell'articolo 12, dei servizi di educazione e istruzione anche in età prescolare, compresi i servizi integrativi e di mensa ad essi connessi, nonché per la frequenza di ludoteche e di centri estivi e invernali e per borse di studio a favore dei medesimi familiari;

f-ter) le somme e le prestazioni erogate dal datore di lavoro alla generalità dei dipendenti o a categorie di dipendenti per la fruizione dei servizi di assistenza ai familiari anziani o non autosufficienti indicati nell'articolo 12;

f-quater) i contributi e i premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti e dei loro familiari indicati nell'articolo 12 che si trovano nelle condizioni previste nel medesimo articolo 12, comma 2, per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana, le cui caratteristiche sono definite dall'articolo 2, comma 2, lettera d), numeri 1) e 2), del decreto del Ministro del lavoro, della salute e delle politiche sociali 27 ottobre 2009, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 12 del 16 gennaio 2010, o aventi per oggetto il rischio di gravi patologie;

(...)

familiari indicati all'articolo 12, nella formulazione risultante dalle modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2025.

In particolare, ai sensi del citato articolo 51, l'esclusione dal reddito di lavoro dipendente delle misure di *welfare* è limitata a quelle misure riconosciute dal datore di lavoro esclusivamente in favore:

- dei coniugi non legalmente ed effettivamente separati;
- di ciascun figlio, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti, i figli adottivi, affiliati o affidati, e i figli conviventi del coniuge deceduto;
- degli ascendenti.

Le misure di *welfare* di cui in oggetto, pertanto, laddove erogate in favore di soggetti diversi da quelli sopra indicati, concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente.

Con particolare riferimento ai figli, si precisa che il comma 4-ter del medesimo articolo 12 stabilisce che, ai «*fini delle disposizioni fiscali che fanno riferimento alle persone indicate nel presente articolo, anche richiamando le condizioni ivi previste, i figli per i quali non spetta la detrazione ai sensi della lettera c) del comma 1 sono considerati al pari dei figli per i quali spetta tale*

3. *Ai fini della determinazione in denaro dei valori di cui al comma 1, compresi quelli dei beni ceduti e dei servizi prestati al coniuge del dipendente o a familiari indicati nell'articolo 12, o il diritto di ottenerli da terzi, si applicano le disposizioni relative alla determinazione del valore normale dei beni e dei servizi contenute nell'articolo 9. In deroga al primo periodo, il valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti è determinato in base al prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro. Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a euro 258,23; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.*

(...)

7. *Le indennità di trasferimento, quelle di prima sistemazione e quelle equipollenti, non concorrono a formare il reddito nella misura del 50 per cento del loro ammontare per un importo complessivo annuo non superiore a lire 3 milioni per i trasferimenti all'interno del territorio nazionale e 9 milioni per quelli fuori dal territorio nazionale o a destinazione in quest'ultimo. Se le indennità in questione, con riferimento allo stesso trasferimento, sono corrisposte per più anni, la presente disposizione si applica solo per le indennità corrisposte per il primo anno. Le spese di viaggio, ivi comprese quelle dei familiari fiscalmente a carico ai sensi dell'articolo 12, e di trasporto delle cose, nonché le spese e gli oneri sostenuti dal dipendente in qualità di conduttore, per recesso dal contratto di locazione in dipendenza dell'avvenuto trasferimento della sede di lavoro, se rimborsate dal datore di lavoro e analiticamente documentate, non concorrono a formare il reddito anche se in caso di contemporanea erogazione delle suddette indennità».*

detrazione».

In considerazione di quanto già precisato con la circolare 18 febbraio 2022, n. 4/E³⁰, si ritiene che, alla luce della novella normativa, la previsione di cui al comma 4-*ter* possa essere estesa anche ai figli di età pari o superiore ai 30 anni – senza disabilità accertata – che si trovino nelle condizioni reddituali di cui al comma 2 dell’articolo 12 del TUIR.

Ne consegue, pertanto, che l’esclusione dal reddito di lavoro dipendente delle misure di *welfare* riconosciute dal datore di lavoro in favore dei figli del dipendente, e la possibilità di fruire delle detrazioni e delle deduzioni spettanti per gli oneri e le spese sostenuti nell’interesse dei figli fiscalmente a carico, continuano ad applicarsi a prescindere dai requisiti anagrafici di cui alla lettera c) del comma 1 del medesimo articolo 12 del TUIR, fermo restando, ove richiesto, il rispetto del requisito reddituale di cui all’articolo 12, comma 2, del TUIR.

La lettera b)³¹ del comma 11 inserisce, infine, nell’articolo 12 del TUIR, il comma 2-*bis*, il quale prevede che le detrazioni per familiari a carico non spettano ai contribuenti che non sono cittadini italiani o di uno Stato membro dell’Unione europea o di uno Stato aderente all’accordo sullo Spazio economico europeo, in relazione ai loro familiari residenti all’estero.

1.4. Adeguamento della disciplina delle addizionali regionale e comunale all'imposta sul reddito delle persone fisiche alla nuova disciplina dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (commi da 726 a 729 e da 750 a 752)

I commi da 726 a 729 e da 750 a 752 della legge di bilancio 2025 sono

³⁰ Con la circolare n. 4/E del 2022, con riferimento alla formulazione vigente *ratione temporis* dell’articolo 12 del TUIR, era stato precisato che, “*per i figli di età inferiore ai 21 anni che rispettano i criteri reddituali stabiliti al comma 2 del medesimo articolo 12 (e che, quindi, sono fiscalmente a carico), anche se non spettano più le detrazioni per figli a carico, continuano a spettare le detrazioni e le deduzioni previste per oneri e spese sostenute nell’interesse dei familiari fiscalmente a carico di cui all’articolo 12 del TUIR. Per i figli di età inferiore ai 21 anni, anche se non fiscalmente a carico, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui all’articolo 51, comma 2, del TUIR in tema di welfare*”.

³¹ Il comma 11, lettera b), della legge di bilancio 2025 inserisce il comma 2-*bis* nell’articolo 12 del TUIR, il quale dispone che le «*detrazioni di cui al comma 1 non spettano ai contribuenti che non sono cittadini italiani o di uno Stato membro dell’Unione europea o di uno Stato aderente all’Accordo sullo Spazio economico europeo in relazione ai familiari residenti all’estero*».

interventuti per adeguare la disciplina delle addizionali regionale e comunale alla nuova articolazione degli scaglioni e delle aliquote dell'IRPEF prevista dalla legge di bilancio 2025.

In particolare, il comma 726 stabilisce che, al fine di garantire la coerenza della disciplina dell'addizionale regionale con la nuova articolazione degli scaglioni di reddito dell'IRPEF, prevista dall'articolo 11, comma 1, del TUIR, il termine di cui all'articolo 50, comma 3, secondo periodo, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, al fine di modificare gli scaglioni e le aliquote applicabili per l'anno 2025, è differito al 15 aprile 2025.

Le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano, pertanto, hanno tempo fino al 15 aprile 2025 per pubblicare nella Gazzetta Ufficiale la legge con la quale stabiliscono la misura del tributo sulla base dell'articolazione degli scaglioni dell'IRPEF³².

Il comma 727 stabilisce che, nelle more del riordino della fiscalità degli enti territoriali, le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano possono determinare, per i soli anni di imposta 2025, 2026 e 2027, aliquote differenziate dell'addizionale regionale all'IRPEF sulla base degli scaglioni di reddito previsti dall'articolo 11, comma 1, del TUIR vigenti fino alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2025. Per il solo anno d'imposta 2025, il termine di approvazione degli scaglioni di reddito e delle aliquote è fissato al 15 aprile 2025. Per i successivi anni d'imposta 2026 e 2027 trova applicazione il termine ordinario previsto dall'articolo 50, comma 3, secondo periodo, del d.lgs. n. 446 del 1997.

Il comma 728 dispone, poi, che nell'ipotesi in cui le Regioni e le Province autonome di Trento e di Bolzano non approvino entro i predetti termini la legge modificativa degli scaglioni e delle aliquote, per gli anni d'imposta 2025, 2026 e 2027, l'addizionale regionale all'IRPEF si applica sulla base degli scaglioni di

³² Si precisa che, nonostante l'articolo 50, comma 3, del d.lgs. n. 446 del 1997 richieda la pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale, tale obbligo deve ritenersi assolto con la pubblicazione della legge nel bollettino ufficiale della Regione o della Provincia autonoma, che, per tali leggi, assolve alla stessa funzione riconosciuta alla Gazzetta Ufficiale (analogamente a quanto già evidenziato con le circolari n. 4/E del 2022, paragrafo 2 e n. 2/E del 2024, paragrafo 1.5).

reddito e delle aliquote già vigenti nell'anno precedente a quello di riferimento.

Come chiarito dalla relazione illustrativa, la *ratio* della norma è riconducibile alla volontà di semplificare l'*iter* procedurale posto a carico degli enti territoriali interessati, consentendo che siano automaticamente confermati gli scaglioni di reddito e le aliquote approvate dalle Regioni per ciascun anno precedente a quello di riferimento e garantendo, quindi, una continuità delle scelte sul numero degli scaglioni già operate da ciascun ente.

Il comma 729 stabilisce che le Regioni e le Province autonome di Trento e Bolzano provvedono, entro il 15 maggio 2025, alla trasmissione dei dati rilevanti per la determinazione dell'addizionale regionale all'IRPEF per l'anno 2025, prevista dall'articolo 50, comma 3, quarto periodo, del d.lgs. n. 446 del 1997, ai fini della pubblicazione sul sito informatico *www.finanze.gov.it*. Si ricorda che l'articolo 50, comma 3, ultimo periodo, del d.lgs. n. 446 del 1997 dispone, altresì, che il mancato inserimento nel sito informatico dei suindicati dati comporta l'inapplicabilità di sanzioni e interessi.

Con riferimento alle addizionali comunali, il comma 750, in linea con quanto stabilito per l'addizionale regionale, prevede che, in deroga all'articolo 1, comma 169, primo periodo, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e all'articolo 172, comma 1, lettera c), del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali (TUEL), di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, i Comuni, per l'anno 2025, modificano entro il 15 aprile 2025 gli scaglioni e le aliquote dell'addizionale comunale, in conformità alla nuova articolazione prevista per l'IRPEF.

Il comma 751 prevede che, nelle more del riordino della fiscalità degli enti territoriali, i Comuni possono determinare, per gli anni di imposta 2025, 2026 e 2027, aliquote differenziate dell'addizionale comunale all'IRPEF sulla base degli scaglioni di reddito previsti dall'articolo 11, comma 1, del TUIR, vigenti fino alla data di entrata in vigore della legge di bilancio 2025.

Per l'anno 2025 tale adempimento deve essere effettuato entro il 15 aprile 2025, mentre per i successivi anni 2026 e 2027 trovano applicazione le

disposizioni di cui all'articolo 1, comma 169, primo periodo, della l. n. 296 del 2006 e dell'articolo 172, comma 1, lettera c), del TUEL.

Il comma 752, infine, stabilisce che, qualora i Comuni non adottino la deliberazione di cui ai commi 750 e 751 o non la trasmettano entro il termine del 20 dicembre dell'anno di riferimento, per gli anni di imposta 2025, 2026 e 2027, l'addizionale comunale all'IRPEF si applica sulla base degli scaglioni di reddito e delle aliquote già vigenti nell'anno precedente a quello di riferimento.

2. Misure concernenti la tassazione dei redditi di lavoro dipendente (decreto delegato e legge di bilancio 2025)

Si illustrano, di seguito, le modifiche apportate dall'articolo 3 del decreto delegato che, in attuazione di quanto disposto dall'articolo 5, comma 1, lettera e), della legge 9 agosto 2023, n. 111 (di seguito legge delega), recante la «*Delega al Governo per la riforma fiscale*», opera una revisione e una semplificazione delle disposizioni riguardanti le somme e i valori esclusi dalla formazione del reddito previste dagli articoli 10, comma 1, lettera e-ter), e 51, comma 2, lettere a) e f-quater), comma 3 e comma 5, del TUIR. Ai sensi dell'articolo 4 del decreto delegato, le disposizioni di cui all'articolo 3 si applicano ai componenti del reddito di lavoro dipendente percepiti a decorrere dal 1° gennaio 2025, fermo restando (come precisato dalla relazione illustrativa) il principio di cassa allargato³³.

Si commentano, altresì, le misure concernenti la tassazione dei redditi di lavoro dipendente apportate dalla legge di bilancio 2025, in materia di:

- premi erogati agli atleti che vinceranno medaglie alle Olimpiadi di Milano-Cortina;
- compensi straordinari nel comparto sanitario;
- premi di produttività;
- *welfare* aziendale;

³³ Al riguardo, l'articolo 51, comma 1, ultimo periodo, del TUIR prevede che si considerino «... *percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono*».

- detassazione del lavoro notturno e straordinario nei giorni festivi per i dipendenti di strutture turistico-alberghiere;
- detassazione delle mance percepite dal personale impiegato nel settore ricettivo e di somministrazione di alimenti e bevande;
- compensi degli addetti al controllo e alla disciplina delle corse ippiche.

2.1. Deducibilità dei contributi versati ai fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale (SSN) e non imponibilità dei contributi di assistenza sanitaria versati in ottemperanza a disposizioni di legge

L'articolo 3, comma 1, lettera a)³⁴, del decreto delegato ha modificato l'articolo 10, comma 1, lettera e-ter)³⁵, del TUIR, in materia di deducibilità ai fini IRPEF dei contributi di assistenza sanitaria versati a fondi integrativi del SSN per un importo non superiore complessivamente a 3.615,20 euro.

Specularmente, la successiva lettera b), numero 1.1)³⁶, ha modificato l'articolo 51, comma 2, lettera a), secondo periodo³⁷, del TUIR, che stabilisce la

³⁴ Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera a), del decreto delegato, «*all'articolo 10, comma 1, lettera e-ter), le parole: «che erogano prestazioni negli ambiti di intervento stabiliti con decreto del Ministro della salute da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione» sono sostituite dalle seguenti: «iscritti all'Anagrafe dei fondi sanitari integrativi istituita con il decreto del Ministro della salute del 31 marzo 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 18 giugno 2008, n. 141, che operino secondo il principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti»;».*

³⁵ L'articolo 10, comma 1, lettera e-ter), del TUIR, nel testo antecedente la modifica in commento, stabiliva la deducibilità dei «... contributi versati, fino ad un massimo di euro 3.615,20, ai fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale istituiti o adeguati ai sensi dell'articolo 9 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502, e successive modificazioni, che erogano prestazioni negli ambiti di intervento stabiliti con decreto del Ministro della salute da emanare entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore della presente disposizione. Ai fini del calcolo del predetto limite si tiene conto anche dei contributi di assistenza sanitaria versati ai sensi dell'articolo 51, comma 2, lettera a). Per i contributi versati nell'interesse delle persone indicate nell'articolo 12, che si trovino nelle condizioni ivi previste, la deduzione spetta per l'ammontare non dedotto dalle persone stesse, fermo restando l'importo complessivamente stabilito».

³⁶ Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera b), numero 1.1), del decreto delegato «*alla lettera a), le parole: «di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, che operino negli ambiti di intervento stabiliti con il decreto del Ministro della salute di cui all'articolo 10, comma 1, lettera e-ter)» sono sostituite dalle seguenti: «dei contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, o di regolamento aziendale, iscritti all'Anagrafe dei fondi sanitari integrativi istituita con il decreto del Ministro della salute del 31 marzo 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 18 giugno 2008, n. 141, che operino secondo il principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti»;».*

³⁷ L'articolo 51, comma 2, lettera a), secondo periodo, del TUIR, nel testo antecedente la modifica in commento, stabiliva la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente dei «*contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore ad enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, che operino negli ambiti di intervento stabiliti con il decreto del Ministro della salute di cui all'articolo 10, comma 1,*

non concorrenza alla formazione del reddito da lavoro dipendente dei contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore a enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità a disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale, per un importo non superiore complessivamente a 3.615,20 euro.

Come chiarito dalla relazione illustrativa, le citate norme del TUIR sono state adeguate al criterio della salvaguardia della finalità dell'assistenza sanitaria, nonché al più ampio principio generale della solidarietà sociale di cui all'articolo 5, comma 1, lettera e), della legge delega, mediante l'inserimento nel testo normativo, ad opera delle due norme in commento, della precisazione che i fondi, gli enti o le casse verso cui sono effettuati i versamenti debbano essere «iscritti all'Anagrafe dei fondi sanitari integrativi istituita con il decreto del Ministro della salute del 31 marzo 2008, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 18 giugno 2008, n. 141, che operino secondo il principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti».

A seguito del citato intervento normativo, la deducibilità dei contributi versati a fondi integrativi del SSN e la non concorrenza alla formazione del reddito da lavoro dipendente dei contributi di assistenza sanitaria versati dal datore di lavoro o dal lavoratore a enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale in conformità a disposizioni dei contratti collettivi di cui all'articolo 51 del decreto legislativo 15 giugno 2015, n. 81, o di regolamento aziendale, è subordinata al rispetto dei seguenti requisiti:

- l'iscrizione all'Anagrafe dei fondi sanitari integrativi sopra menzionata;
- la conformità dell'operato dell'ente, della cassa o del fondo al principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti³⁸.

Come chiarito dalla relazione illustrativa, con tale modifica è recepito l'orientamento espresso dall'Agenzia delle entrate (cfr., per quanto riguarda la

lettera e-ter), per un importo non superiore complessivamente ad euro 3.615,20. Ai fini del calcolo del predetto limite si tiene conto anche dei contributi di assistenza sanitaria versati ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lettera e-ter».

³⁸ Cfr., al riguardo, la relazione illustrativa al decreto delegato che sul punto precisa che «la contribuzione a forme di assistenza sanitaria debba essere conforme al principio di mutualità e solidarietà tra gli iscritti, dando attuazione al più ampio principio generale della solidarietà sociale».

mutualità e la solidarietà, la circolare 29 marzo 2018, n. 5/E, paragrafo 4.10³⁹) e, più in generale, quanto rilevato dall’Istituto per la vigilanza sulle assicurazioni (IVASS), in data 16 febbraio 2023, in occasione dell’ *“Indagine conoscitiva sulle forme integrative di previdenza e di assistenza sanitaria nel quadro dell’efficacia complessiva dei sistemi di Welfare e di tutela della salute”* avviata dalla Commissione permanente Affari sociali, sanità, lavoro pubblico e privato, previdenza sociale del Senato⁴⁰.

Con riferimento alla deducibilità ai fini IRPEF dei contributi di assistenza sanitaria versati a fondi integrativi del SSN di cui all’articolo 10, comma 1, lettera *e-ter*), del TUIR, si ricorda che, come evidenziato al paragrafo 1.3, per effetto delle modifiche apportate all’articolo 12 del TUIR da parte della legge di bilancio 2025, le disposizioni in commento si applicano al coniuge⁴¹, non effettivamente e legalmente separato, ai figli (qualunque sia la loro età) e agli ascendenti conviventi (genitori e nonni) del lavoratore, che rispettino i requisiti reddituali per essere considerati familiari fiscalmente a carico, ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 12. Analogamente, non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente i contributi di assistenza sanitaria a enti o casse aventi esclusivamente fine assistenziale di cui all’articolo 51, comma 2, lettera a), del TUIR, nel rispetto di tutti i requisiti previsti dalla norma, versati in favore dei predetti familiari del lavoratore dipendente, ancorché non siano fiscalmente a carico dello stesso⁴².

³⁹ Con la citata circolare n. 5/E del 2018, paragrafo 4.10, è stato chiarito che non *“si rilevano (...) criticità laddove le casse sanitarie operino rispettando principi di mutualità. Alcune perplessità sorgono, al contrario, in tutte quelle ipotesi in cui esista, per ciascun iscritto/dipendente, una stretta correlazione fra quanto percepito dalla cassa a titolo di contribuzione ed il valore della prestazione resa nei confronti del lavoratore, o dei suoi familiari e conviventi, al punto che la prestazione sanitaria - sotto forma di prestazione diretta ovvero di rimborso della spesa - ove erogata, non possa comunque mai eccedere, in termini di valore, il contributo versato dal dipendente o dal suo datore di lavoro. In tal caso si ritiene che il lavoratore non possa beneficiare del vantaggio fiscale disposto dell’articolo 51, comma 2, lettera a) del TUIR per le casse aventi finalità mutualistica, rappresentato dalla non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente dei contributi in parola, ma della detrazione prevista per spese sanitarie rimaste a carico”*.

⁴⁰ Nell’audizione del Segretario generale dell’IVASS è stato precisato che con specifico riferimento al settore assicurativo *“... le norme e i benefici fiscali riconosciuti dovrebbero mirare a incentivare coperture che meglio conciliano sostenibilità del business e mutualità tra assicurati (oggi realizzata prevalentemente nelle polizze collettive)”*.

⁴¹ Cfr. nota n. 28.

⁴² Cfr. la circolare 12 giugno 2002, n. 50/E, paragrafo 6.1.

2.2. Non imponibilità dei contributi versati dal datore di lavoro per le prestazioni aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana

L'articolo 3, comma 1, lettera b), numero 1.2)⁴³, del decreto delegato ha apportato modifiche all'articolo 51, comma 2, lettera f-*quater*), del TUIR, secondo cui non concorrono alla formazione del reddito da lavoro dipendente i contributi e i premi versati dal datore di lavoro a favore della generalità dei dipendenti o di categorie di dipendenti per prestazioni, anche in forma assicurativa, aventi per oggetto il rischio di non autosufficienza nel compimento degli atti della vita quotidiana.

In particolare, la disposizione in commento ha previsto una modifica dell'attuale regime di non concorrenza, sotto il profilo soggettivo, estendendolo ai familiari indicati all'articolo 12 del TUIR, che si trovino nelle condizioni previste al comma 2 del medesimo articolo 12⁴⁴, vale a dire i familiari fiscalmente a carico. Come evidenziato al paragrafo 1.3, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 12 del TUIR da parte della legge di bilancio 2025, la disposizione in commento si applica al coniuge⁴⁵, non effettivamente e legalmente separato, ai figli (qualunque sia la loro età) e agli ascendenti conviventi (genitori e nonni) del lavoratore, che rispettino i requisiti reddituali per essere considerati familiari fiscalmente a carico, ai sensi del comma 2 del medesimo articolo 12.

⁴³ Ai sensi dell'articolo 3, comma 1, lettera b), numero 1.2), del decreto delegato, «*alla lettera f-*quater*)*, dopo le parole: «*categorie di dipendenti*» sono inserite le seguenti: «*e dei loro familiari indicati nell'articolo 12 che si trovano nelle condizioni previste nel medesimo articolo 12, comma 2,*»».

⁴⁴ L'articolo 12, comma 2, del TUIR dispone che le «*detractions di cui al comma 1 spettano a condizione che le persone alle quali si riferiscono possiedano un reddito complessivo, computando anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, nonché quelle corrisposte dalla Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica, non superiore a 2.840,51 euro, al lordo degli oneri deducibili. Per i figli di età non superiore a ventiquattro anni il limite di reddito complessivo di cui al primo periodo è elevato a 4.000 euro*».

⁴⁵Cfr. nota 28.

2.3. Criteri di determinazione del valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti

In un'ottica di semplificazione e razionalizzazione delle somme e dei valori che non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente, in ossequio alle indicazioni dell'articolo 5, comma 1, lettera e), della legge delega, l'articolo 3, comma 1, lettera b), numero 2.1)⁴⁶, del decreto delegato ha sostituito il secondo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del TUIR⁴⁷.

Il primo periodo del citato comma 3 richiama espressamente l'articolo 9 del TUIR, identificando il criterio del valore normale quale criterio generale di determinazione dei valori ceduti dal datore di lavoro al dipendente in costanza del rapporto di lavoro.

Con particolare riferimento ai beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti, il secondo periodo del menzionato comma 3, nella previgente formulazione, indicava quale specifico criterio di individuazione del valore da assegnare ai suddetti beni o servizi il prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista. Come chiarito dalla relazione illustrativa, tale criterio nel tempo è divenuto inidoneo a regolare fattispecie sempre più diverse ed eterogenee tra loro, in un mercato dei beni e servizi in costante evoluzione.

Con l'intervento normativo è stato modificato il criterio di determinazione del valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività

⁴⁶ L'articolo 3, comma 1, lettera b), numero 2.1), del decreto delegato ha sostituito il secondo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del TUIR prevedendo che in *«deroga al primo periodo, il valore dei beni e servizi alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti è determinato in base al prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro»*.

⁴⁷ L'articolo 51, comma 3, secondo periodo, del TUIR, nella formulazione antecedente alla modifica, disponeva che *«il valore normale dei generi in natura prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti è determinato in misura pari al prezzo mediamente praticato dalla stessa azienda nelle cessioni al grossista. Non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a lire 500.000; se il predetto valore è superiore al citato limite, lo stesso concorre interamente a formare il reddito.»*. Al riguardo, si segnala che il comma 1, lettera b), numero 2.2), dell'articolo 3 del decreto delegato ha sostituito, nel terzo periodo del comma 3 dell'articolo 51 del TUIR appena citato, la dicitura *«lire 500.000»* con *«euro 258,23»*.

del datore di lavoro e ceduti ai dipendenti, stabilendo che il suddetto valore sia determinato in base al prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, in base al costo sostenuto dal datore di lavoro.

In sintesi, in materia di beni e servizi prodotti dall'azienda e ceduti ai dipendenti sono previsti unicamente due criteri di determinazione del valore del *fringe benefit*, in ordine graduato tra loro, vale a dire il prezzo mediamente praticato nel medesimo stadio di commercializzazione in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi a favore del lavoratore o, in mancanza, il costo sostenuto per la sua produzione.

2.4. Premi erogati agli atleti che vinceranno medaglie alle Olimpiadi di Milano-Cortina

Il comma 262⁴⁸ della legge di bilancio 2025 stabilisce che i premi erogati agli atleti dal Comitato olimpico nazionale italiano e dal Comitato italiano paralimpico, per le medaglie ottenute nelle gare svolte in occasione dei Giochi olimpici e paralimpici invernali Milano-Cortina 2026, non sono soggetti alle ritenute alla fonte di cui all'articolo 30 del DPR n. 600 del 1973⁴⁹ e che le relative somme sono escluse dalla base imponibile del percipiente.

⁴⁸ Il comma 262 della legge di bilancio 2025 dispone che i premi «erogati agli atleti dal Comitato olimpico nazionale italiano e dal Comitato italiano paralimpico per le medaglie ottenute nelle gare svolte in occasione dei Giochi olimpici e paralimpici invernali Milano - Cortina 2026 non sono soggetti alle ritenute alla fonte di cui all'articolo 30 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Le relative somme sono escluse dalla base imponibile del percipiente. (...)».

⁴⁹ L'articolo 30 del DPR n. 600 del 1973 dispone che i premi «derivanti da operazioni a premio assegnati a soggetti per i quali gli stessi assumono rilevanza reddituale ai sensi dell'articolo 6 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, gli altri premi comunque diversi da quelli su titoli e le vincite derivanti dalla sorte, da giuochi di abilità, quelli derivanti da concorsi a premio, da pronostici e da scommesse, corrisposti dallo Stato, da persone giuridiche pubbliche o private e dai soggetti indicati nel primo comma dell'articolo 23, sono soggetti a una ritenuta alla fonte a titolo di imposta, con facoltà di rivalsa, con esclusione dei casi in cui altre disposizioni già prevedano l'applicazione di ritenute alla fonte. Le ritenute alla fonte non si applicano se il valore complessivo dei premi derivanti da operazioni a premio attribuiti nel periodo d'imposta dal sostituto d'imposta al medesimo soggetto non supera l'importo di lire 50.000; se il detto valore è superiore al citato limite, lo stesso è assoggettato interamente a ritenuta. Le disposizioni del periodo precedente non si applicano con riferimento ai premi che concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente. L'aliquota

2.5. *Compensi straordinari comparto sanitario*

Il comma 354⁵⁰ della legge di bilancio 2025 prevede l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle addizionali comunali e regionali con aliquota agevolata pari al 5 per cento sui compensi per il lavoro straordinario, di cui all'articolo 47 del contratto collettivo nazionale di lavoro del comparto sanità (CCNL Comparto Sanità) relativo al triennio 2019-2021, prestato dagli infermieri dipendenti delle aziende e degli enti del Servizio sanitario nazionale (SSN).

Per quanto previsto dal citato articolo 47 del CCNL Comparto Sanità per il triennio 2019-2021, le prestazioni di lavoro straordinario sono rivolte a fronteggiare situazioni di lavoro eccezionali e, pertanto, non possono essere utilizzate come fattore ordinario di programmazione del lavoro e devono rispondere ad effettive esigenze di servizio. Inoltre, la prestazione di lavoro straordinario è espressamente autorizzata dal dirigente o dal responsabile sulla base delle esigenze organizzative e di servizio individuate dalle aziende e dagli

della ritenuta è stabilita nel dieci per cento per i premi delle lotterie, tombole, pesche o banchi di beneficenza autorizzati a favore di enti e comitati di beneficenza, nel venti per cento sui premi dei giuochi svolti in occasione di spettacoli radio-televisivi competizioni sportive o manifestazioni di qualsiasi altro genere nei quali i partecipanti si sottopongono a prove basate sull'abilità o sull'alea o su entrambe, nel venticinque per cento in ogni altro caso. Se i premi sono costituiti da beni diversi dal denaro o da servizi, i vincitori hanno facoltà, se chi eroga il premio intende esercitare la rivalsa, di chiedere un premio di valore inferiore già prestabilito, differente per quanto possibile, rispetto al primo, di un importo pari all'imposta, gravante sul premio originario. Le eventuali differenze sono conguagliate in denaro. La ritenuta sulle vincite e sui premi del lotto, delle lotterie nazionali, dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dallo Stato, è compresa nel prelievo operato dallo Stato in applicazione delle regole stabilite dalla legge per ognuna di tali attività di giuoco. La ritenuta sulle vincite dei giuochi di abilità e dei concorsi pronostici esercitati dal Comitato olimpico nazionale italiano e dall'Unione nazionale incremento razze equine è compresa nell'imposta unica prevista dalle leggi vigenti. L'imposta sulle vincite nelle scommesse al totalizzatore ed al libro è compresa nell'importo dei diritti erariali dovuti a norma di legge».

⁵⁰ Il comma 354 della legge di bilancio 2025 dispone che i «compensi per lavoro straordinario di cui all'articolo 47 del contratto collettivo nazionale di lavoro del comparto sanità relativo al triennio 2019-2021, citato al comma 353 del presente articolo, erogati agli infermieri dipendenti dalle aziende e dagli enti del Servizio sanitario nazionale, sono assoggettati a un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle addizionali regionali e comunali con aliquota pari al 5 per cento. L'imposta sostitutiva di cui al primo periodo è applicata dal sostituto d'imposta ai compensi erogati a decorrere dall'anno 2025, fatto salvo quanto previsto dall'articolo 51, comma 1, secondo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di imposte sui redditi».

enti del SSN, rimanendo esclusa ogni forma generalizzata di autorizzazione, fatta eccezione per quei casi di urgenza in cui, a garanzia dei livelli di assistenza, non sia possibile l'autorizzazione preventiva ed esplicita del dirigente o del responsabile.

La disposizione in commento prevede che l'imposta sostitutiva sia applicata dal sostituto d'imposta ai compensi erogati a decorrere dall'anno 2025, fatto salvo il principio di cassa allargato di cui all'articolo 51, comma 1, ultimo periodo, del TUIR, secondo cui si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono⁵¹.

Si ritiene che la norma si applichi, dunque, secondo il principio di cassa, ai compensi erogati a decorrere dal 1° gennaio 2025 (fatto salvo il principio di cassa allargato), indipendentemente dalla data di svolgimento della prestazione.

Per consentire ai sostituti d'imposta il versamento, tramite modello F24, dell'imposta sostitutiva in argomento, con la risoluzione 31 gennaio 2025, n. 7/E, sono stati istituiti i relativi codici tributo.

La norma in commento prevede, infine, che per l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e il contenzioso si applichino le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

2.6. *Interventi in materia di premi di produttività*

Il comma 385⁵² della legge di bilancio 2025 estende ai premi e alle somme erogati negli anni d'imposta 2025, 2026 e 2027 la riduzione temporanea da 10 a 5 punti percentuali dell'aliquota dell'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali regionali e comunali – concernente alcuni emolumenti retributivi,

⁵¹ L'articolo 51, comma 1, ultimo periodo, del TUIR prevede che si considerano «*percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori in genere, corrisposti dai datori di lavoro entro il giorno 12 del mese di gennaio del periodo d'imposta successivo a quello cui si riferiscono*».

⁵² Il comma 385 della legge di bilancio 2025 prevede che *per «i premi e le somme erogati negli anni 2025, 2026 e 2027, l'aliquota dell'imposta sostitutiva sui premi di produttività, di cui all'articolo 1, comma 182, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, è ridotta al 5 per cento*».

costituiti da premi di risultato e da forme di partecipazione agli utili d'impresa – prevista dall'articolo 1, comma 182, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016).

In sostanza, la novella normativa ripropone, anche per gli anni d'imposta 2025, 2026 e 2027, la riduzione, dal 10 al 5 per cento, dell'aliquota dell'imposta sostitutiva relativa ai premi di produttività già introdotta, per il periodo d'imposta 2024, dall'articolo 1, comma 18, della legge 30 dicembre 2023, n. 213 (legge di bilancio 2024)⁵³, e, per il periodo d'imposta 2023, dall'articolo 1, comma 63, della legge di bilancio 2023⁵⁴.

L'articolo 1, commi da 182 a 188, della legge di stabilità 2016 disciplina l'applicazione di un'imposta sostitutiva dell'IRPEF e delle relative addizionali nella misura del 10 per cento ai premi di risultato di ammontare variabile la cui corresponsione sia legata a incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione, misurabili e verificabili sulla base dei criteri definiti con il decreto di cui al comma 188, nonché alle somme erogate sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa.

L'imposta sostitutiva, in vigore dal 2016, è applicabile – fatta salva l'ipotesi di espressa rinuncia da parte del lavoratore, con conseguente applicazione del regime ordinario – fino a un importo di 3.000 euro lordi (comma 182), al premio in denaro erogato ai lavoratori dipendenti del settore privato, in esecuzione dei contratti aziendali o territoriali (comma 187), con un reddito da lavoro, nell'anno precedente a quello di percezione, non superiore a 80.000 euro (comma 186), in conseguenza di incrementi di produttività, redditività, qualità, efficienza e innovazione come definiti nel decreto interministeriale del Ministro del lavoro e delle politiche sociali di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze 25

⁵³ L'articolo 1, comma 18, della legge di bilancio 2024 statuisce che, per i premi e le somme erogati nell'anno 2024, «l'aliquota dell'imposta sostitutiva sui premi di produttività, di cui all'articolo 1, comma 182, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, è ridotta al 5 per cento».

⁵⁴ L'articolo 1, comma 63, della legge di bilancio 2023 dispone che, per i premi e le somme «erogati nell'anno 2023, l'aliquota dell'imposta sostitutiva sui premi di produttività, di cui all'articolo 1, comma 182, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, è ridotta al 5 per cento».

marzo 2016⁵⁵, nonché alle somme elargite sotto forma di partecipazione agli utili dell'impresa.

Considerato che la nuova disposizione prevede solo una mera estensione della riduzione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva già in vigore negli anni d'imposta 2023 e 2024, si ritiene che alla stessa possano applicarsi le istruzioni fornite con le circolari 7 marzo 2024, n. 5/E, 1° agosto 2023, n. 23/E, 29 marzo 2018, n. 5/E, e 15 giugno 2016, n. 28/E, cui si rinvia per ulteriori approfondimenti.

2.7. Misure fiscali per il welfare aziendale

I commi da 386 a 391⁵⁶ della legge di bilancio 2025 contengono due diverse misure di *welfare* aziendale. Nello specifico, i commi da 386 a 389 introducono un

⁵⁵ Emanato ai sensi dell'articolo 1, comma 188, della legge di stabilità 2016 e rubricato «Attuazione dell'articolo 1, commi da 182 a 191, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2016), che disciplina l'erogazione dei premi di risultato e la partecipazione agli utili di impresa con tassazione agevolata».

⁵⁶ I commi da 386 a 391 della legge di bilancio 2025 prevedono che «386. Le somme erogate o rimborsate dai datori di lavoro per il pagamento dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione dei fabbricati locati dai dipendenti assunti a tempo indeterminato dal 1° gennaio 2025 al 31 dicembre 2025 non concorrono, per i primi due anni dalla data di assunzione, a formare il reddito ai fini fiscali entro il limite complessivo di 5.000 euro annui. L'esclusione dal concorso alla formazione del reddito del lavoratore non rileva ai fini contributivi.

387. Le disposizioni di cui al comma 386 si applicano ai titolari di reddito di lavoro dipendente non superiore a 35.000 euro nell'anno precedente la data di assunzione che abbiano trasferito la residenza nel comune di lavoro, qualora questo sia situato a più di cento chilometri di distanza dal comune di precedente residenza.

388. Le somme erogate o rimborsate ai sensi del comma 386 rilevano ai fini della determinazione dell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) e si computano, altresì, ai fini dell'accesso alle prestazioni previdenziali e assistenziali.

389. Ai fini dell'applicazione dei commi 386, 387 e 388 del presente articolo, il lavoratore rilascia al datore di lavoro apposita dichiarazione, ai sensi dell'articolo 46 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, nella quale attesta il luogo di residenza nei sei mesi precedenti la data di assunzione.

390. Per i periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027, in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo, del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, non concorrono a formare il reddito, entro il limite complessivo di 1.000 euro, il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati ai lavoratori dipendenti, nonché le somme erogate o rimborsate ai medesimi lavoratori dai datori di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, delle spese per la locazione dell'abitazione principale o per gli interessi sul mutuo relativo all'abitazione principale. Il limite di cui al primo periodo è elevato a 2.000 euro per i lavoratori dipendenti con figli, compresi i figli nati fuori del matrimonio riconosciuti e i figli adottivi, affiliati o affidati, che si trovano nelle condizioni previste dall'articolo 12, comma 2, del citato testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica n. 917 del 1986. I datori di lavoro provvedono all'attuazione del presente comma previa informativa alle rappresentanze sindacali unitarie laddove presenti.

regime temporaneo di non concorrenza al reddito ai fini delle imposte sui redditi in favore dei lavoratori dipendenti assunti a tempo indeterminato nel corso dell'anno 2025, mentre i commi 390 e 391 prevedono, limitatamente ai periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027, una disciplina più favorevole per i beni ceduti e i servizi prestati al lavoratore dipendente (c.d. *fringe benefit*).

Con i commi da 386 a 389 si dispone la non concorrenza al reddito di lavoro dipendente, per i primi due anni a decorrere dalla data di assunzione e nel limite complessivo di 5.000 euro annui, delle somme erogate dai datori di lavoro, o da questi rimborsate ai medesimi lavoratori dipendenti, per il pagamento dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione dei fabbricati presi in locazione dagli stessi lavoratori, a condizione che questi ultimi non percepiscano un reddito da lavoro dipendente superiore a un determinato limite, abbiano trasferito la residenza nel Comune della sede di lavoro e che tale Comune sia distante più di cento chilometri da quello di precedente residenza.

Le somme erogate o rimborsate rilevano ai fini contributivi (comma 386) e si computano nell'indicatore della situazione economica equivalente (ISEE) del nucleo familiare del lavoratore dipendente, nonché ai fini dell'accesso alle prestazioni di previdenza e assistenza sociale (comma 388).

La non concorrenza alla formazione del reddito del lavoratore delle predette somme, erogate o rimborsate dai datori di lavoro, opera in relazione ai lavoratori dipendenti, assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato dal 1° gennaio 2025 al 31 dicembre 2025, che abbiano percepito un reddito da lavoro dipendente non superiore a 35.000 euro nell'anno precedente alla data di assunzione a tempo indeterminato, ossia nell'anno 2024.

Al riguardo, è opportuno ricordare che, ai sensi dell'articolo 51, comma 1, del TUIR, si considerano percepiti nel periodo d'imposta anche le somme e i valori corrisposti entro il 12 gennaio del periodo d'imposta successivo a quello a cui si riferiscono (c.d. principio di cassa allargato).

391. Il limite di cui al comma 390, secondo periodo, si applica se il lavoratore dipendente dichiara al datore di lavoro di avervi diritto, indicando il codice fiscale dei figli».

Ai fini della verifica del limite di reddito di lavoro dipendente, occorre considerare il reddito soggetto a tassazione ordinaria. Dal computo del reddito devono, pertanto, essere esclusi eventuali redditi di lavoro assoggettati a tassazione separata. Al riguardo, si rinvia ai chiarimenti resi, per quanto compatibili, con la circolare n. 28/E del 2016, paragrafo 1.1.2.

Il beneficio in commento ha ad oggetto le somme erogate o rimborsate dai datori di lavoro per il pagamento dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione di «*fabbricati locati*». La disposizione subordina l'agevolazione alla circostanza per cui il neoassunto trasferisca «*la residenza nel comune di lavoro, qualora questo sia situato a più di cento chilometri di distanza dal comune di precedente residenza*».

In altri termini, il lavoratore deve essere titolare di un contratto di locazione, di qualunque tipo, purché riferito all'unità immobiliare ubicata nel Comune di lavoro, qualora quest'ultimo disti più di cento chilometri dal Comune di precedente residenza.

Con particolare riguardo alla locuzione «*canoni di locazione*» (comma 386), si ritiene che debba farsi riferimento al canone risultante dal contratto di locazione regolarmente registrato e pagato nell'anno.

Con riferimento alle «*spese di manutenzione*», si è dell'avviso che siano oggetto della disciplina in commento quelle sostenute in relazione all'immobile relativo al predetto contratto⁵⁷. Per beneficiare della misura agevolativa in esame è necessario che le copie del contratto di locazione e degli altri documenti utili ad attestare le spese siano rese disponibili al datore di lavoro e conservate per un eventuale controllo da parte degli organi a ciò deputati.

⁵⁷ Ai sensi dell'articolo 9 della legge 27 luglio 1978, n. 392, sono «*interamente a carico del conduttore, salvo patto contrario, le spese relative al servizio di pulizia, al funzionamento e all'ordinaria manutenzione dell'ascensore, alla fornitura dell'acqua, dell'energia elettrica, del riscaldamento e del condizionamento dell'aria, allo spurgo dei pozzi neri e delle latrine, nonché alla fornitura di altri servizi comuni. Le spese per il servizio di portineria sono a carico del conduttore nella misura del 90 per cento, salvo che le parti abbiano convenuto una misura inferiore. Il pagamento deve avvenire entro due mesi dalla richiesta. Prima di effettuare il pagamento il conduttore ha diritto di ottenere l'indicazione specifica delle spese di cui ai commi precedenti con la menzione dei criteri di ripartizione. Il conduttore ha inoltre diritto di prendere visione dei documenti giustificativi delle spese effettuate (...)*».

Resta fermo che, in relazione alle spese rimborsate ai sensi della norma in commento, il contribuente non potrà beneficiare di altre agevolazioni previste per le medesime spese, quali, ad esempio, la detrazione prevista per i canoni di locazione di unità immobiliari di cui all'articolo 16, commi da 01 a 1-ter, del TUIR, in quanto le suddette spese, oggetto di rimborso, non possono essere considerate effettivamente sostenute. Con specifico riferimento alle detrazioni di cui all'articolo 16, commi da 01 a 1-ter, del TUIR, che sono determinate forfaitariamente, si precisa che le stesse spettano, sussistendo gli ulteriori requisiti previsti dalla norma, se l'importo del canone di locazione pagato dal lavoratore eccede l'importo rimborsato dal datore di lavoro, rimanendo, di conseguenza, una parte dello stesso a carico del lavoratore.

Per le medesime ragioni, sopra descritte, le «*spese di manutenzione*» rimborsate ai sensi del medesimo comma 386 non possono essere computate tra le spese per le quali sono previste la detrazione *ex* articolo 16-bis del TUIR (spese per interventi di recupero del patrimonio edilizio e di riqualificazione energetica degli edifici) o *ex* articolo 14 del decreto-legge 4 giugno 2013, n. 63, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2013, n. 90 (spese per interventi ammessi al c.d. *ecobonus*).

Al fine di verificare il rispetto del requisito concernente la distanza di più di cento chilometri fra il Comune di residenza e quello di lavoro, occorre tenere conto della distanza chilometrica più breve tra i due Comuni, calcolata in riferimento a una qualsiasi delle vie di comunicazione esistenti, ad esempio ferroviaria o stradale. Il requisito è rispettato se almeno uno dei suddetti collegamenti risulti superiore a cento chilometri⁵⁸.

Con riguardo al «*limite complessivo di 5.000 euro annui*» delle somme erogate o rimborsate al lavoratore, che spettano per «*i primi due anni dalla data di assunzione*», si osserva che tale limite deve essere riferito ai ventiquattro mesi decorrenti dalla data di assunzione, sempre nel rispetto del presupposto che

⁵⁸ Cfr. la circolare 4 aprile 2008, n. 34/E, paragrafo 8.4, in tema di detrazione per le spese per canoni di locazione sostenute da studenti universitari fuori sede.

l'assunzione avvenga con contratto a tempo indeterminato e nell'anno 2025. A tal proposito, si consideri il seguente esempio: un lavoratore assunto con un contratto a tempo indeterminato il 1° ottobre 2025 ha diritto al beneficio fino al 30 settembre 2027 e il limite complessivo annuo di 5.000 euro delle somme erogate o rimborsate per il pagamento dei canoni di locazione e delle spese di manutenzione dei fabbricati opera per i periodi dal 1° ottobre 2025 al 30 settembre 2026 (primo anno) e dal 1° ottobre 2026 al 30 settembre 2027 (secondo anno).

In ogni caso, la somma erogata o rimborsata non può superare il limite di 5.000 euro per ciascuna delle due annualità. Ne consegue che se, ad esempio, nel primo anno, a fronte di un canone annuo di 10.000 euro, è stata erogata o rimborsata la somma di 3.000 euro, nel secondo anno non è possibile rimborsare o erogare la somma di 7.000 euro, stante il limite annuo di 5.000 euro.

Si ritiene, inoltre, che la somma annuale di 5.000 euro sopra indicata rappresenti una franchigia, di talché il rimborso operato dal datore di lavoro, qualora superiore alla predetta somma annuale, concorre, per la parte eccedente il limite, alla determinazione del reddito di lavoro dipendente, ai sensi dell'articolo 51 del TUIR.

Da ultimo, il comma 389 richiede, al fine dell'applicazione del beneficio in esame, che il lavoratore interessato rilasci al datore di lavoro un'apposita autocertificazione – ai sensi dell'articolo 46 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 – in cui attesti il luogo di residenza nei sei mesi precedenti la data di assunzione⁵⁹.

Si precisa, infine, che il lavoratore – sempre al fine di rispettare le condizioni cui è subordinato il beneficio – deve trasferire la residenza nel Comune di lavoro entro il termine di effettuazione del conguaglio ad opera del sostituto d'imposta dell'anno in cui sono erogate per la prima volta le somme ovvero, se antecedente, entro la data di cessazione del rapporto di lavoro. In altri termini, il

⁵⁹ Al riguardo, è sufficiente l'autocertificazione con sottoscrizione in originale e allegata copia del documento d'identità del sottoscrittore (si veda la risposta a interpello 30 gennaio 2025, n. 17).

beneficio spetta dalla data di assunzione purché la residenza nel Comune della sede di lavoro sia trasferita entro il termine delle operazioni di conguaglio (o entro la data di cessazione del rapporto di lavoro), le spese erogate e/o rimborsate dal datore di lavoro riguardino l'immobile situato nel predetto Comune oggetto di un contratto di locazione regolarmente registrato e si tratti di spese sostenute a decorrere dalla data di assunzione.

Il comma 390 prevede, per i periodi d'imposta 2025, 2026 e 2027, in deroga a quanto previsto dall'articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo, del TUIR, che non concorrono a determinare il reddito, entro il limite complessivo di 1.000 euro:

- il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati al lavoratore dipendente dal datore di lavoro⁶⁰;
- le somme erogate o rimborsate al lavoratore dipendente dal datore di lavoro per il pagamento delle utenze domestiche del servizio idrico integrato, dell'energia elettrica e del gas naturale, delle spese per la locazione dell'abitazione principale ovvero degli interessi sul mutuo relativo all'abitazione principale.

L'ammontare del limite è innalzato a 2.000 euro qualora si tratti di un lavoratore dipendente con figli – tra cui anche i figli nati fuori del matrimonio, riconosciuti, adottivi, affiliati o affidati e, per ragioni logico-sistematiche, i figli conviventi del coniuge deceduto – fiscalmente a carico ai sensi dell'articolo 12, comma 2, del TUIR.

Per essere considerati fiscalmente a carico, i figli devono disporre di un reddito complessivo – computandovi anche le retribuzioni corrisposte da enti e organismi internazionali, rappresentanze diplomatiche e consolari e missioni, dalla

⁶⁰ Al riguardo, si fa presente che, ai sensi dell'articolo 51, comma 3, del TUIR, rientrano nella nozione di reddito di lavoro dipendente anche i beni ceduti e i servizi prestati al coniuge del lavoratore o ai familiari indicati nell'articolo 12 del TUIR, nonché i beni e i servizi per i quali sia attribuito il diritto di ottenerli da terzi. Si ricorda, inoltre, che, come già precisato nel paragrafo 1.3 della presente circolare, i rinvii contenuti nell'articolo 51 del TUIR all'articolo 12 del TUIR vanno riferiti alla versione, dello stesso articolo 12, in vigore dal 1° gennaio 2025, che non richiama più i soggetti indicati nell'articolo 433 c.c..

Santa Sede, dagli enti gestiti direttamente da essa e dagli enti centrali della Chiesa cattolica – non superiore a 2.840,51 euro al lordo degli oneri deducibili. Per i figli di età non superiore a ventiquattro anni il limite di reddito complessivo è elevato a 4.000 euro.

Al riguardo, si fa presente che l'agevolazione in commento è riconosciuta in misura intera a ogni genitore, titolare di reddito di lavoro dipendente e/o assimilato, anche in presenza di un unico figlio, purché lo stesso sia fiscalmente a carico di entrambi. Spetta, altresì, nel caso in cui il contribuente non possa beneficiare della detrazione per figli fiscalmente a carico di cui all'articolo 12 del TUIR poiché per gli stessi percepisce l'assegno unico e universale (AUU). Qualora i genitori si accordino per attribuire l'intera detrazione per figli fiscalmente a carico a quello dei due che possiede il reddito complessivo di ammontare più elevato, ai sensi dell'articolo 12, comma 1, lettera c), del TUIR, l'agevolazione spetta a entrambi, in quanto il figlio è considerato fiscalmente a carico - anche in assenza dei requisiti anagrafici di cui alla citata disposizione, in virtù della previsione di cui al comma 4-*ter* del medesimo articolo - sia dell'uno sia dell'altro genitore⁶¹.

Si evidenzia, inoltre, che la medesima condizione a cui è subordinato l'innalzamento del limite a 2.000 euro è da ritenersi rispettata anche qualora il lavoratore dipendente non benefici, in relazione al medesimo figlio, della detrazione fiscale per il figlio a carico, in assenza dei presupposti anagrafici di cui all'articolo 12, comma 1, lettera c), del TUIR. A tal riguardo, infatti, valgono i chiarimenti resi nel paragrafo n. 1.3 con riferimento al comma 4-*ter* dell'articolo 12 del TUIR

La disposizione del comma 390 si pone in deroga all'articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo⁶², del TUIR.

Resta, pertanto, fermo che:

- il superamento del limite di 1.000 euro o 2.000 euro (a seconda che il

⁶¹ Cfr. la circolare 1° agosto 2023, n. 23/E.

⁶² L'articolo 51, comma 3, prima parte del terzo periodo, del TUIR prevede che non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a 258,23 euro.

lavoratore dipendente, rispettivamente, non abbia o abbia figli a carico) comporta la concorrenza dell'intero ammontare, e non soltanto della quota parte eccedente detti limiti, alla determinazione del reddito imponibile secondo le modalità ordinarie;

- il valore dei beni ceduti e servizi forniti al coniuge o ai familiari di cui all'articolo 12 del TUIR del lavoratore dipendente e quello dei beni e servizi per i quali è attribuito il diritto di ottenerli da terzi vanno inclusi nel computo ai fini della verifica dei suddetti limiti.

Il datore di lavoro provvede all'attuazione della presente misura previa informativa alle rappresentanze sindacali unitarie, laddove presenti.

Il comma 391, infine, stabilisce che l'aumento del limite di non concorrenza al reddito a 2.000 euro è riconosciuto se il lavoratore dipendente dichiara al datore di lavoro di avervi diritto, indicando il codice fiscale di ciascun figlio a carico.

In assenza di un'esplicita previsione in tal senso, si ritiene che la dichiarazione possa effettuarsi secondo modalità concordate tra datore di lavoro e lavoratore dipendente⁶³.

Resta fermo che la dichiarazione deve essere conservata per un eventuale controllo da parte degli organi competenti.

Per evitare di fruire più volte del beneficio in relazione alle medesime spese, il datore di lavoro che eroga o rimborsa le somme di cui al comma 386 acquisisce anche una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà⁶⁴ nella quale il lavoratore dipendente attesti la circostanza che le spese non siano già state oggetto di richiesta di rimborso, totale o parziale, presso altri datori di lavoro.

Restano validi, per quanto compatibili, i chiarimenti resi con la circolare n. 5/E del 2024.

In assenza di una specifica previsione, si ritiene che le agevolazioni previste nelle disposizioni di cui ai commi da 386 a 389 e quelle di cui ai commi 390 e 391 siano autonome e cumulabili, ancorché possano riguardare spese della medesima

⁶³ Cfr. la circolare n. 23/E del 2023.

⁶⁴ Da rilasciare ai sensi dell'articolo 47 del DPR n. 445 del 2000. Cfr. al riguardo la nota n. 59.

natura, fermo restando che l'importo del rimborso non può essere superiore al costo effettivamente sostenuto dal lavoratore. Al riguardo, si precisa che il datore di lavoro deve indicare separatamente l'importo del valore dei beni ceduti, dei servizi prestati e delle somme erogate o rimborsate ai sensi delle diverse disposizioni agevolative; ciò al fine di quantificare il corretto importo che deve concorrere alla determinazione del reddito di lavoro dipendente ai sensi dell'articolo 51 del TUIR in caso di superamento dei rispettivi limiti previsti dalle predette disposizioni. In caso di superamento del limite di 5.000 euro annui previsto dal comma 386, l'eccedenza concorre alla determinazione del reddito secondo le regole ordinarie. In caso di superamento del limite di 1.000 euro o 2.000 euro annui previsti dal comma 390, invece, l'intero importo erogato (o il valore dei beni ceduti o dei servizi prestati) deve concorrere alla determinazione del reddito.

A maggior chiarimento, si consideri il seguente esempio.

Un soggetto è stato assunto con contratto di lavoro a tempo indeterminato il 1° gennaio 2025 e ha trasferito la residenza in un Comune distante oltre cento chilometri dal luogo di residenza precedente.

Il lavoratore dipendente è titolare, nel Comune di residenza, di un contratto di locazione registrato, avente a oggetto un immobile adibito ad abitazione principale, con un canone annuo di 12.000 euro. Dalla documentazione fornita al datore di lavoro risulta, inoltre, che il lavoratore ha rispettato il limite di reddito di lavoro dipendente di 35.000 euro nell'anno 2024, vale a dire nell'anno precedente la data di assunzione (a tempo indeterminato), e che ha fiscalmente a carico un figlio. Il lavoratore riceve nell'anno 2025 una somma pari a 9.000 euro a titolo di rimborso delle spese sostenute per il pagamento dei predetti canoni di locazione.

Considerati i presupposti, il lavoratore dipendente, nel caso di specie, può beneficiare, in relazione alle somme erogate o rimborsate dal datore di lavoro per il pagamento dei canoni di locazione, sia dell'agevolazione di cui al comma 386, sia di quella di cui al comma 390.

Posto che il datore di lavoro ha erogato (e separatamente indicato) una somma pari a 6.000 euro per il rimborso delle spese ai sensi del comma 386 e a 3.000 euro per il rimborso delle spese ai sensi del comma 390, lo stesso, in sede di conguaglio, deve far concorrere alla determinazione del reddito di lavoro dipendente, secondo le regole ordinarie, l'importo complessivo di 4.000 euro, così determinato: 1.000 euro (pari alla differenza fra 6.000 euro e 5.000 euro) relativamente alla disciplina prevista dal citato comma 386 e 3.000 euro (atteso il limite di "non concorrenza" pari a 2.000 euro) per effetto della disciplina di cui al predetto comma 390.

2.8. Detassazione del lavoro notturno e straordinario nei giorni festivi per i dipendenti di strutture turistico-alberghiere

Al fine di sostenere il settore turistico, ricettivo e termale, il comma 395⁶⁵ della legge di bilancio 2025 riconosce, a favore dei lavoratori degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande, di cui all'articolo 5 della legge 25 agosto 1991, n. 287⁶⁶, e del comparto del turismo, ivi inclusi gli stabilimenti termali, un trattamento integrativo speciale, che non concorre alla formazione del reddito, pari al 15 per cento delle retribuzioni lorde corrisposte in relazione al lavoro notturno

⁶⁵ Ai sensi del comma 395 della legge di bilancio 2025 al fine di «*garantire la stabilità occupazionale e di sopperire all'eccezionale mancanza di offerta di lavoro nel settore turistico, ricettivo e termale, per il periodo dal 1° gennaio 2025 al 30 settembre 2025, ai lavoratori degli esercizi di somministrazione di alimenti e bevande di cui all'articolo 5 della legge 25 agosto 1991, n. 287, e ai lavoratori del comparto del turismo, ivi compresi gli stabilimenti termali, è riconosciuto un trattamento integrativo speciale, che non concorre alla formazione del reddito, pari al 15 per cento delle retribuzioni lorde corrisposte in relazione al lavoro notturno e alle prestazioni di lavoro straordinario, ai sensi del decreto legislativo 8 aprile 2003, n. 66, effettuate nei giorni festivi*».

⁶⁶ Ai sensi dell'articolo 5, comma 1, della l. n. 287 del 1991 «... *i pubblici esercizi di cui alla presente legge sono distinti in:*

a) esercizi di ristorazione, per la somministrazione di pasti e di bevande, comprese quelle aventi un contenuto alcolico superiore al 21 per cento del volume, e di latte (ristoranti, trattorie, tavole calde, pizzerie, birrerie ed esercizi similari);

b) esercizi per la somministrazione di bevande, comprese quelle alcoliche di qualsiasi gradazione, nonché di latte, di dolciumi, compresi i generi di pasticceria e gelateria, e di prodotti di gastronomia (bar, caffè, gelaterie, pasticcerie ed esercizi similari);

c) esercizi di cui alle lettere a) e b), in cui la somministrazione di alimenti e di bevande viene effettuata congiuntamente ad attività di trattenimento e svago, in sale da ballo, sale da gioco, locali notturni, stabilimenti balneari ed esercizi similari;

d) esercizi di cui alla lettera b), nei quali è esclusa la somministrazione di bevande alcoliche di qualsiasi gradazione».

e alle prestazioni di lavoro straordinario, ai sensi dell'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 8 aprile 2003, n. 66⁶⁷, effettuate nei giorni festivi.

La misura agevolativa in esame riproduce l'analogia disposizione dell'articolo 1, comma 21, della legge di bilancio 2024 ed è riferita esclusivamente alle prestazioni rese nel periodo dal 1° gennaio 2025 al 30 settembre 2025.

Ai sensi del successivo comma 396⁶⁸, il trattamento integrativo speciale in commento è riconosciuto ai titolari di reddito di lavoro dipendente impiegati nel settore privato, come sopra individuati, a condizione che nel periodo d'imposta 2024 abbiano percepito un reddito di lavoro dipendente di importo non superiore a 40.000 euro.

Nella verifica del predetto limite reddituale devono essere inclusi tutti i redditi di lavoro dipendente (anche quelli corrisposti da più datori di lavoro) percepiti dal lavoratore nel periodo d'imposta 2024, compresi quelli derivanti da attività lavorativa diversa da quella svolta nel settore turistico, ricettivo e termale e della somministrazione di alimenti e bevande⁶⁹.

Ai sensi del comma 397⁷⁰, il sostituto d'imposta riconosce il trattamento integrativo speciale su richiesta del lavoratore, il quale attesta per iscritto l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno 2024 tramite dichiarazione

⁶⁷ Ai sensi del comma 2 dell'articolo 1 del d.lgs. n. 66 del 2003 «(...) si intende per: (...) c) «lavoro straordinario»: è il lavoro prestato oltre l'orario normale di lavoro così come definito all'articolo 3; d) «periodo notturno»: periodo di almeno sette ore consecutive comprendenti l'intervallo tra la mezzanotte e le cinque del mattino;

e) «lavoratore notturno»:

1) qualsiasi lavoratore che durante il periodo notturno svolga almeno tre ore del suo tempo di lavoro giornaliero impiegato in modo normale;

2) qualsiasi lavoratore che svolga durante il periodo notturno almeno una parte del suo orario di lavoro secondo le norme definite dai contratti collettivi di lavoro. In difetto di disciplina collettiva è considerato lavoratore notturno qualsiasi lavoratore che svolga, per almeno tre ore, lavoro notturno per un minimo di ottanta giorni lavorativi all'anno; il suddetto limite minimo è riproporzionato in caso di lavoro a tempo parziale (...).

⁶⁸ Il comma 396 della legge di bilancio 2025 prevede che le «disposizioni di cui al comma 395 si applicano a favore dei lavoratori dipendenti del settore privato titolari di reddito di lavoro dipendente di importo non superiore, nel periodo d'imposta 2024, a euro 40.000».

⁶⁹ In tal senso, cfr. la citata circolare n. 5/E del 2024, paragrafo 2.

⁷⁰ Il comma 397 della legge di bilancio 2025 dispone che il «sostituto d'imposta riconosce il trattamento integrativo speciale di cui al comma 395 su richiesta del lavoratore, che attesta per iscritto l'importo del reddito di lavoro dipendente conseguito nell'anno 2024. Le somme erogate sono indicate nella certificazione unica prevista dall'articolo 4, comma 6-ter, del regolamento di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322».

sostitutiva di atto di notorietà resa ai sensi dell'articolo 47 del DPR n. 445 del 2000⁷¹. In ogni caso, è necessario conservare la documentazione comprovante l'avvenuta dichiarazione, ai fini di un eventuale controllo da parte degli organi competenti.

L'agevolazione è calcolata sulla retribuzione lorda – corrisposta per il lavoro straordinario prestato nei giorni festivi e/o per il lavoro notturno – riferita esclusivamente alle prestazioni rese nel periodo compreso fra il 1° gennaio 2025 e il 30 settembre 2025.

Il sostituto d'imposta eroga il trattamento integrativo speciale a partire dalla prima retribuzione utile, comprendendo nella stessa anche le quote di trattamento integrativo riferite a mesi precedenti eventualmente non ancora erogate. Resta fermo che l'erogazione del trattamento in commento può avvenire anche successivamente al 30 settembre 2025, ma comunque entro il termine di effettuazione delle operazioni di conguaglio di fine anno. Il sostituto d'imposta indica, inoltre, nella certificazione unica di cui all'articolo 4, comma 6-ter, del DPR n. 322 del 1998, relativa al periodo d'imposta 2025, il trattamento integrativo speciale erogato al lavoratore.

Al fine di consentire il recupero da parte dei sostituti d'imposta delle somme erogate, il successivo comma 398⁷² prevede che gli stessi possano utilizzare l'istituto della compensazione di cui all'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997. Il recupero in compensazione orizzontale del trattamento erogato al lavoratore deve avvenire mediante l'utilizzo dei servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle entrate (cfr. circolare 29 agosto 2023, n. 26/E, 3 aprile 2020, n. 8/E, quesito n. 4.9, e 14 dicembre 2020, n. 29/E, paragrafo 7).

A tal fine è utilizzabile il codice tributo "1702", istituito con la risoluzione 31 gennaio 2025, n. 8/E, che conferma le indicazioni sulle modalità di compilazione contenute nella risoluzione del 9 agosto 2023, n. 51/E.

⁷¹ Vedi nota n. 59.

⁷² Ai sensi del comma 398 della legge di bilancio 2025 il «sostituto d'imposta compensa il credito maturato per effetto dell'erogazione del trattamento integrativo speciale di cui al comma 395 del presente articolo mediante compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241».

Tenuto conto, infine, che nella circolare n. 5/E del 2024, è stata descritta l'analoga agevolazione prevista dal sopra citato articolo 1, comma 21, della legge di bilancio 2024, si confermano, laddove compatibili, i chiarimenti ivi resi.

2.9. Detassazione delle mance percepite dal personale impiegato nel settore ricettivo e di somministrazione di alimenti e bevande

In materia di agevolazioni concesse al personale impegnato nel settore ricettivo e di somministrazione di alimenti e bevande, il comma 520⁷³ della legge di bilancio 2025 modifica i commi 58 e 62 dell'articolo 1 legge di bilancio 2023, concernente il regime di tassazione sostitutiva delle somme rilasciate a titolo di liberalità dai clienti ai lavoratori del predetto settore economico (c.d. mance).

La prima modifica riguarda la determinazione dell'ammontare massimo delle mance percepite dal lavoratore da assoggettare a tassazione sostitutiva. Tale ammontare è pari al 30 per cento (in luogo del 25 per cento) del reddito percepito per le prestazioni lavorative nell'anno.

La seconda modifica si riferisce alla condizione reddituale per l'accesso al regime di tassazione sostitutiva ed estende l'ambito soggettivo ai lavoratori che conseguono redditi di lavoro dipendente per un importo complessivo non superiore a 75.000 euro (in luogo di 50.000 euro). Si ricorda che il superamento di tale limite di 75.000 euro di redditi di lavoro dipendente non rileva ai fini dell'applicazione del regime nell'anno in cui si percepiscono le mance, ma costituisce una causa ostativa alla tassazione sostitutiva per l'anno successivo.

Ciò premesso, per la concreta applicazione della disciplina, si rinvia ai chiarimenti forniti con la circolare n. 26/E del 2023.

2.10. Regime fiscale dei compensi degli addetti al controllo e alla

⁷³ Si riporta il comma 520 della legge di bilancio 2025:

«All'articolo 1 della legge 29 dicembre 2022, n. 197, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) al comma 58, primo periodo, le parole: «del 25 per cento» sono sostituite dalle seguenti: «del 30 per cento»;

b) al comma 62, le parole: «euro 50.000» sono sostituite dalle seguenti: «euro 75.000»».

disciplina delle corse ippiche

Il comma 552⁷⁴ della legge di bilancio 2025 introduce disposizioni relative al regime fiscale dei compensi percepiti dagli addetti al controllo e alla disciplina delle corse ippiche e delle manifestazioni del cavallo da sella autorizzate ai fini dell'esercizio di scommesse sportive, iscritti in apposito Registro⁷⁵ tenuto dall'autorità vigilante, stabilendo che tali emolumenti rientrano tra i redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente di cui agli articoli 50 e 52 del TUIR.

In particolare, il citato comma 552, lettera a), introduce la nuova lettera l-bis) nel comma 1 dell'articolo 50 del TUIR, la quale prevede che i compensi corrisposti ai predetti addetti sono considerati, ai fini IRPEF, redditi assimilati a quelli da lavoro dipendente.

Il comma 552, lettera b), prevede l'inserimento della lettera d-bis.1) nel comma 1 dell'articolo 52 del TUIR, stabilendo che, ai fini della determinazione del reddito dei soggetti di cui trattasi, i compensi sopra citati concorrono a formare il reddito per la parte eccedente complessivamente nel periodo d'imposta la soglia di 15.000 euro.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi

⁷⁴ Il comma 552 della legge di bilancio 2025 dispone che al «testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 50, comma 1, in materia di redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, è aggiunta, in fine, la seguente lettera:

«l-bis) i compensi corrisposti agli addetti al controllo e alla disciplina delle corse ippiche e delle manifestazioni del cavallo da sella autorizzate ai fini dell'esercizio di scommesse sportive, iscritti in apposito registro tenuto dall'autorità vigilante»;

b) all'articolo 52, comma 1, in materia di determinazione dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, è aggiunta, in fine, la seguente lettera:

«d-bis.1) i compensi di cui alla lettera l-bis) del comma 1 dell'articolo 50 costituiscono reddito per la parte che eccede complessivamente nel periodo d'imposta euro 15.000».

⁷⁵ L'articolo 1 del decreto 23 febbraio 2015 del Ministro delle politiche agricole alimentari e forestali, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 24 marzo 2015, n. 69, rubricato «Disposizioni per l'istituzione e la tenuta del Registro dei funzionari di gara e dei veterinari addetti al controllo e disciplina delle corse ippiche e delle manifestazioni del cavallo da sella organizzate dal Mipaaf», ha istituito presso il medesimo Ministero (ora Ministero dell'agricoltura, della sovranità alimentare e delle foreste) il Registro dei funzionari di gara addetti al controllo e alla disciplina delle corse ippiche e delle manifestazioni del cavallo da sella organizzate dal Ministero ai sensi dell'articolo 2, comma 1, del decreto legislativo 29 ottobre 1999, n. 449 e s.m.i..

enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA
Vincenzo Carbone
(firmato digitalmente)

F39-25 - Regime IVA del distacco di personale in attuazione degli obblighi UE – C.M. 5/E/2025

Dal 1° gennaio 2025, soggetto ad IVA il distacco personale anche se il corrispettivo è pari al mero rimborso del costo per il dipendente. I chiarimenti della C.M. 5/E/2025 dopo il D.L. 131/2024 e la sentenza UE

Nella Circolare n.5/E del 16 maggio 2025 le indicazioni operative dell’Agenzia delle Entrate sull’imponibilità ad IVA, dal 1° gennaio 2025, del distacco o prestito di personale, operazione che, fino al 2024, era esclusa dall’imposta in caso di corrispettivo pari al mero rimborso del costo sostenuto dal datore di lavoro per il dipendente.

Le novità si applicano anche agli enti non commerciali solo qualora svolgano attività d’impresa in via non prevalente e in caso di distacco di personale riconducibile a tale attività.

I chiarimenti arrivano alla luce della novità intervenuta con l’art.16- ter del D.L. 131/2024, convertito nella legge 166/2024 (cd. “ Decreto Salva-infrazioni ”), che recepisce nell’ordinamento italiano la sentenza della Corte di Giustizia UE dell’11 marzo 2020, n. C-94/19.

Con tale pronuncia, infatti, la norma nazionale sull’irrelevanza IVA dei distacchi di personale in presenza di rimborso al datore di lavoro del solo costo dei lavoratori dipendenti (art.8, co.35, della legge 67/1988) è stata ritenuta incompatibile con la disciplina IVA, regolata a livello UE dalla Direttiva 2006/112/CE.

Ciò sul presupposto che anche qualora l’impresa distaccataria versi al datore di lavoro/distaccante il solo costo dei lavoratori distaccati, senza un corrispettivo ulteriore, si verifica uno scambio di reciproche prestazioni, con un nesso diretto tra il servizio reso ed il corrispettivo ricevuto, che assume rilevanza ai fini IVA in presenza di tutti i requisiti: soggettivo, oggettivo e territoriale ai fini dell’applicabilità dell’imposta.

Tenuto conto di questo nuovo assetto, la C.M. 5/E/2025 fornisce indicazioni dettagliate , anche con l’ausilio di specifici esempi, chiarendo che il distacco di personale deve ritenersi imponibile ad IVA al verificarsi di tutti e 3 i citati requisiti IVA , come di seguito evidenziato.

Requisito soggettivo

La C.M. 5/E/2025 chiarisce che tale requisito è soddisfatto se il datore di lavoro esercita, in via esclusiva o prevalente, un’attività d’impresa (art.4 del D.P.R. 633/1972 – “Decreto IVA”).

L’Agenzia precisa, altresì, in che modo vada verificato tale requisito nell’ipotesi in cui il datore di lavoro sia un ente non commerciale .

In questo caso, la C.M. 5/E/2025 chiarisce che se l’ente in qualità di distaccante svolge , in via non prevalente , anche attività d’impresa , occorre riferirsi alle specifiche disposizioni stabilite per questa tipologia di enti , in base alle quali si considerano effettuate nell’esercizio di imprese le sole cessioni di beni o prestazioni di servizi nell’esercizio di attività commerciali o di attività organizzate in forma d’impresa (cfr . art.4, co.1 e 4, del “Decreto IVA”).

In particolare, per tali enti l’organizzazione in forma d’impresa si verifica quando vengono predisposti mezzi e risorse funzionali all’ottenimento di un risultato economico.

Ciò premesso, la C.M. 5/E/2025 chiarisce che, per gli enti non commerciali , il requisito soggettivo

deve ritenersi esistente nell'ipotesi in cui il distacco di personale sia riconducibile all'attività di impresa dell'ente .

Diversamente, se il distacco viene effettuato dall'ente non commerciale nell'ambito della propria attività istituzionale , l'operazione è da ritenersi fuori dal campo di applicazione dell'imposta, poiché in questo caso il datore di lavoro non opera come soggetto passivo IVA.

Sul distacco di personale effettuato da enti non commerciali la C.M. 5/E/2025 fornisce alcuni esempi specifici.

Queste indicazioni dell'Agenzia delle Entrate per gli enti non commerciali consentono di superare, anche grazie all'azione dell'ANCE, le criticità collegate al distacco dei dipendenti operato dalle associazioni aderenti (nei confronti di altre associazioni o delle imprese), che viene assoggettato ad IVA solo nel caso in cui, oltre all'attività istituzionale, queste svolgano attività d'impresa, ancorché non in via prevalente.

Requisito oggettivo

In linea generale, rilevano ai fini IVA le “prestazioni di servizi verso corrispettivo” dipendenti da rapporti contrattuali (ai sensi dell'art.3 del “Decreto IVA” – cd. requisito oggettivo).

Ai fini del distacco di personale , secondo quanto stabilito dai giudici UE, esiste un nesso diretto tra questa operazione ed il pagamento del corrispettivo quando le due prestazioni si condizionano a vicenda , nel senso che l'una viene effettuata solo in presenza dell'altra e viceversa.

In questo caso, pertanto, l'importo pagato a fronte del distacco è un “corrispettivo” , ed integra il requisito oggettivo ai fini IVA (cd. esistenza del “sinallagma”).

Ciò, secondo quanto stabilito dai giudici UE, vale a prescindere dall'effettivo importo del corrispettivo , che può quindi essere inferiore , pari o superiore ai costi sostenuti dal datore di lavoro/distaccante per il personale distaccato.

In sostanza, chiarisce la C.M. 5/E/2025, si considera corrispettivo rilevante ai fini IVA anche la somma corrispondente al mero rimborso dei costi del personale, in assenza di alcun margine di guadagno (cd. “mark up”) per il distaccante (sul punto, l'Agenzia delle Entrate si era già espressa in risposta ad una specifica istanza d'interpello – R. 38/2025).

L'Agenzia delle Entrate precisa ulteriormente che l' IVA deve essere applicata sull' intero corrispettivo (con l'aliquota ordinaria del 22%), ivi compresa l'eventuale quota imputata al rimborso dei costi relativi al personale distaccato.

Diversamente, se il distacco avviene gratuitamente , senza pagamento di alcun corrispettivo (neanche a titolo di rimborso del costo dei lavoratori), l' operazione è esclusa da IVA , non essendo una “prestazione di servizi a titolo oneroso”.

Requisito territoriale

Circa tale aspetto, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che il distacco di personale rileva ai fini IVA se la prestazione è eseguita nel territorio dello Stato secondo quanto stabilito dall'art.7- ter del “Decreto IVA”, e quindi:

- – in favore di un distaccatario soggetto passivo IVA stabiliti in Italia (B2B),
- – da sparte di un distaccante soggetto IVA italiano in favore di un distaccatario stabilito in UE ma non soggetto passivo IVA (B2C).

È invece esclusa da IVA la prestazione di distacco nel caso di distaccatario non soggetto passivo e non residente in UE.

Decorrenza

L'Agenzia delle Entrate conferma che il nuovo regime IVA sia applica ai prestiti o distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025 .

Circa il “rinnovo” dei contratti già stipulati, la C.M. 5/E/2025 precisa che le novità si applicano ai rinnovi intervenuti dopo il 1° gennaio 2025, anche se questi si riferiscono a contratti conclusi prima di tale data.

Inoltre, ai fini della dimostrazione della data di stipula del contratto, viene chiarito che occorre riferirsi ad elementi oggettivamente riscontrabili in base ai quali si possa desumere con certezza la data di inizio e fine del rapporto (ad es. le comunicazioni obbligatorie del Ministero del lavoro).

L’Agenzia delle Entrate conferma, altresì, la cd. “clausola di salvaguardia” che fa comunque salvi i comportamenti adottati dai contribuenti prima del 1° gennaio 2025 (assoggettando ad IVA del distacco sulla base della sentenza UE anche in presenza di rimborso del solo costo del personale, o esclusione da IVA nella stessa ipotesi, sulla base dell’abrogato art.8, co.35, della legge 67/1988).

Viene confermato, infine che la salvaguardia non opera in caso di verifiche dell’Amministrazione finanziaria relative al regime IVA dei distacchi di personale, diventate definitive prima del 1° gennaio 2025.

Per completezza, si evidenzia che nella C.M. 5/E/2025 l’Agenzia delle Entrate fornisce istruzioni operative, sempre sulla base delle regole UE, relativamente al trattamento IVA di altre forme di messa a disposizione del personale, quali:

- – la codatorialità (art.30, co.4-ter, D.Lgs. 276/2003 – contratto di rete/rete “soggetto”): ogni impresa è responsabile del pagamento degli oneri (retribuzione e contribuzione) del singolo lavoratore. Il riaddebito pro-quota dei costi di utilizzo dei lavoratori tra le imprese retiste è una mera cessione di denaro non rilevante ai fini IVA (art. 2, co. 3, lett. a, del “Decreto IVA”).
- – l’avalimento (art.104 D.Lgs. 36/2023 – Codice dei contratti pubblici), che è rilevante ai fini IVA in presenza di: 1. requisito soggettivo in capo all’impresa ausiliaria avvalsa, 2. pagamento del corrispettivo a fronte della prestazione eseguita (con o senza mark up), 3. Requisito della territorialità.



Direzione Centrale Coordinamento Normativo

Roma, 16 maggio 2025

OGGETTO: Articolo 16-ter del decreto-legge 16 settembre 2024, n. 131 (c.d. “decreto Salva-infrazioni”), convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 2024, n. 166 – Trattamento del prestito o distacco di personale agli effetti dell’imposta sul valore aggiunto.

INDICE

PREMESSA	3
1. TRATTAMENTO IVA DELLE OPERAZIONI DI DISTACCO O PRESTITO DI PERSONALE	5
2. DECORRENZA DELLE NOVITÀ	15
3. ALTRE FORME DI MESSA A DISPOSIZIONE DEL PERSONALE: CODATORIALITÀ E AVVALIMENTO	17
3.1 Codatorialità.....	17
3.2 Avvalimento di personale.....	20

PREMESSA

Il decreto-legge 16 settembre 2024, n. 131, recante «*Disposizioni urgenti per l'attuazione di obblighi derivanti da atti dell'Unione europea e da procedure di infrazione e pre-infrazione pendenti nei confronti dello Stato italiano*» (c.d. “decreto Salva-infrazioni”), è stato convertito, con modificazioni, dalla legge 14 novembre 2024, n. 166 (di seguito anche “legge di conversione”)¹.

Tale legge di conversione ha, altresì, introdotto l'articolo 16-ter², avente a oggetto, come riportato in rubrica, il «*Trattamento del prestito o distacco di personale agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto*».

La disposizione è stata emanata con la finalità di dare attuazione alla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea dell'11 marzo 2020, causa C-94/19, relativa alla questione pregiudiziale sollevata dalla Corte di Cassazione³ in merito alla compatibilità della previsione di cui all'articolo 8, comma 35, della legge 11 marzo 1988, n. 67 (c.d. “legge finanziaria 1988”), con i principi di cui alla direttiva 2006/112/CE del Consiglio dell'Unione europea del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (c.d. “direttiva IVA”). Si tratta, in particolare, della previsione secondo cui erano da ritenersi non rilevanti, ai fini dell'IVA, «*i prestiti o i distacchi di personale a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo*».

La novella normativa interviene, pertanto, su una specifica categoria di operazioni, quella riguardante il distacco o il prestito di personale effettuato tra due

¹ Pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 267 del 14 novembre 2024.

² L'articolo 16-ter del decreto Salva-infrazioni prevede che:

«1. Il comma 35 dell'articolo 8 della legge 11 marzo 1988, n. 67, è abrogato.

2. Le disposizioni di cui al comma 1 si applicano ai prestiti e ai distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025; sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente a tale data in conformità alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea dell'11 marzo 2020, nella causa C-94/19, o in conformità all'articolo 8, comma 35, della legge n. 67 del 1988, per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi».

³ Con l'ordinanza n. 2385 del 29 gennaio 2019, la Corte di Cassazione ha chiesto alla Corte di Giustizia dell'Unione europea, in via pregiudiziale, se i principi della direttiva IVA, nonché il principio di neutralità fiscale, “*debbano essere interpretati nel senso che ostano a una legislazione nazionale in base alla quale non sono da intendere rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale della controllante a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo da parte della controllata*”.

soggetti – interessata, in passato, da dubbi interpretativi circa la corretta qualificazione dell’operazione ai fini dell’IVA⁴ – stabilendo l’abrogazione del citato articolo 8, comma 35, della legge finanziaria 1988.

Per effetto di tale abrogazione, di fatto, anche le attività di distacco o prestito di personale effettuate a fronte di un corrispettivo pari al mero rimborso del relativo costo diventano – a partire dalle operazioni effettuate in esecuzione di contratti stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025 – prestazioni di servizi rientranti nel campo di applicazione dell’imposta sul valore aggiunto, al ricorrere dei presupposti ordinariamente stabiliti dalla disciplina IVA.

Con la presente circolare si forniscono le istruzioni operative agli Uffici, per garantirne l’uniformità di azione, esaminando nell’ambito dei corrispondenti paragrafi:

- il trattamento, ai fini dell’IVA, delle operazioni di distacco o prestito di personale, a seguito della previsione recata al comma 1 dell’articolo 16-*ter* del decreto Salva-infrazioni (paragrafo 1);
- la decorrenza della suddetta previsione, ai sensi del successivo comma 2 del medesimo articolo 16-*ter* del decreto Salva-infrazioni (paragrafo 2);

⁴ Prima dell’entrata in vigore della disposizione di cui all’articolo 8, comma 35, della legge finanziaria 1988, dubbi interpretativi riguardavano il prestito o distacco di personale effettuato a fronte del mero rimborso del relativo costo, ossia se l’operazione fosse o meno da qualificare “a titolo oneroso” quando le somme dovute dal soggetto distaccatario fossero pagate non già a titolo di corrispettivo, ma di semplice rimborso spese (*cf.* risoluzioni del Ministero delle finanze n. 502712 del 5 luglio 1973, n. 411847 del 20 marzo 1981 e n. 363853 del 31 ottobre 1986). A seguito dell’emanazione della citata disposizione della legge finanziaria 1988, che ha operato, in via normativa, la qualificazione IVA di tale tipologia di operazioni, sono, tuttavia, sorti – nei casi in cui il distacco o prestito di personale fosse eseguito a fronte del pagamento di un corrispettivo maggiore di quello del costo – differenti orientamenti della giurisprudenza nazionale circa la parte di corrispettivo rilevante ai fini dell’IVA, ossia se fosse l’intero ammontare dello stesso, oppure solamente la parte di corrispettivo eccedente rispetto al costo, in analogia con quanto previsto per i contratti di somministrazione di lavoro a termine (*cf.* le contrapposte conclusioni riportate nella sentenza della Corte di Cassazione n. 19129 del 7 settembre 2010, rispetto alla successiva sentenza della Corte di Cassazione a Sezioni Unite n. 23021 del 7 novembre 2011, a cui si è poi conformata la successiva sentenza n. 14053 del 3 agosto 2012).

- il trattamento, ai fini dell'IVA, di altre forme di messa a disposizione del personale dipendente, quali la codatorialità e l'avvalimento (paragrafo 3).

L'illustrazione delle disposizioni di cui sopra tiene conto, fra l'altro, dei contenuti della documentazione relativa ai lavori parlamentari, con particolare riguardo alle relazioni e ai *dossier* della Camera dei Deputati e del Senato della Repubblica⁵.

1. TRATTAMENTO IVA DELLE OPERAZIONI DI DISTACCO O PRESTITO DI PERSONALE

L'intervenuta abrogazione dell'articolo 8, comma 35, della legge finanziaria 1988 – rispondendo, come detto, all'esigenza di dare attuazione alla sentenza della Corte di Giustizia dell'Unione europea (di seguito “Corte di Giustizia UE”) dell'11 marzo 2020, causa C-94/19⁶ – deve essere interpretata alla luce degli orientamenti ivi forniti dai giudici unionali.

Al riguardo, tali giudici, con la citata sentenza C-94/19 (di seguito anche “sentenza San Domenico Vetraria”⁷), nel ribadire alcuni principi consolidati della giurisprudenza unionale sulla rilevanza ai fini dell'IVA delle prestazioni di servizi

⁵ Si tratta, in particolare, del *dossier* relativo al disegno di legge di conversione del decreto Salva-infrazioni, presentato con Atto Camera n. 2038 (di seguito “AC 2038”) e con Atto Senato n. 1287 (di seguito “AS 1287”).

⁶ Si veda, in tal senso, la relazione illustrativa al disegno di legge di conversione del decreto Salva-infrazioni, di cui all'AC 2038 e all'AS 1287.

⁷ La società San Domenico Vetraria Spa, in particolare, aveva distaccato un dipendente presso una società controllata con l'incarico di direttore di uno degli stabilimenti di questa, e aveva fatturato alla società controllata/distaccataria, come operazione imponibile ai fini dell'IVA (e conseguentemente con IVA detraibile per la società controllata), l'importo complessivo dei costi sostenuti per il dirigente distaccato, oggetto di addebito alla distaccataria. Tale operazione era stata contestata dall'amministrazione finanziaria in quanto contraria alla previsione di cui all'articolo 8, comma 35, della legge finanziaria 1988. Nella successiva fase contenziosa la Corte di Cassazione, con ordinanza n. 2385 del 29 gennaio 2019, ha rappresentato alla Corte di Giustizia UE la necessità di “*chiarire se il diritto dell'Unione (...) consente, o impedisce, che il diritto nazionale escluda dall'ambito di applicazione [della direttiva IVA] il caso in cui una società controllante metta a disposizione di un'altra, da essa controllata, mediante distacco, proprio personale, a fronte del solo rimborso dei relativi costi*”.

effettuate a titolo oneroso⁸, non hanno condiviso la tesi – peraltro sostenuta dalla Commissione europea⁹ – circa la mancanza di un nesso diretto tra le due prestazioni in caso di mancata pattuizione di una retribuzione superiore agli oneri sostenuti¹⁰.

Si ricorda che, in base alle previsioni di cui all'articolo 30 del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276¹¹, si ha distacco o prestito di personale quando:

- un datore di lavoro (di seguito anche “distaccante”) mette a disposizione temporaneamente, a favore di un altro soggetto (di seguito anche “distaccatario”), uno o più lavoratori per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa;
- tale datore di lavoro rimane comunque responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore;

⁸ Al punto 21 della sentenza, in particolare, la Corte di Giustizia UE rammenta che “una prestazione di servizi è effettuata «a titolo oneroso», ai sensi dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, e configura pertanto un'operazione imponibile soltanto quando tra il prestatore e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni, e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al beneficiario. Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto (...)”.

⁹ Come rilevato al punto 24 della sentenza C-94/19, la Commissione europea, in particolare, contesta “l'esistenza di un nesso diretto tra queste due prestazioni facendo valere che, in mancanza di pattuizione di una retribuzione superiore agli oneri sostenuti (...), il distacco di cui al procedimento principale non ha avuto luogo allo scopo di ricevere un corrispettivo”.

¹⁰ Si vedano i punti 24 e 25 della sentenza C-94/19.

¹¹ Il d.lgs. n. 276 del 2003, recante «Attuazione delle deleghe in materia di occupazione e mercato del lavoro, di cui alla legge 14 febbraio 2003, n. 30», prevede, all'articolo 30 (“Distacco”), per quanto di interesse, che:

«1. L'ipotesi del distacco si configura quando un datore di lavoro, per soddisfare un proprio interesse, pone temporaneamente uno o più lavoratori a disposizione di altro soggetto per l'esecuzione di una determinata attività lavorativa.

2. In caso di distacco il datore di lavoro rimane responsabile del trattamento economico e normativo a favore del lavoratore.

3. Il distacco che comporti un mutamento di mansioni deve avvenire con il consenso del lavoratore interessato. Quando comporti un trasferimento a una unità produttiva sita a più di 50 km da quella in cui il lavoratore è adibito, il distacco può avvenire soltanto per comprovate ragioni tecniche, organizzative, produttive o sostitutive (...)».

In merito al corretto utilizzo dell'istituto del distacco di personale si vedano anche i chiarimenti forniti dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali con le circolari n. 3 del 15 gennaio 2004 e n. 28 del 24 giugno 2005, nonché gli interpellati del Ministero del lavoro e delle politiche sociali n. 1 del 2 febbraio 2011 e n. 1 del 20 gennaio 2016.

- l'operazione è posta in essere dal distaccante con la finalità di soddisfare un proprio interesse¹²; solitamente il soggetto distaccatario appartiene allo stesso gruppo societario¹³ oppure alla stessa rete di impresa¹⁴ del distaccante.

Ciò premesso, l'operazione di distacco o prestito di personale in argomento, per effetto della novella normativa, risulta essere rilevante ai fini dell'IVA al ricorrere dei requisiti soggettivi, oggettivi e territoriali normativamente previsti, di seguito richiamati.

Requisito soggettivo

In primo luogo si osserva che, laddove il datore di lavoro svolga in via esclusiva o prevalente attività d'impresa, ai sensi dell'articolo 4 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (di seguito "decreto IVA"), o di lavoro autonomo, ai sensi dell'articolo 5 del medesimo decreto, il requisito soggettivo, ai fini dell'assoggettamento a IVA dell'operazione di distacco di personale, deve ritenersi, in ogni caso, soddisfatto, attesa la natura di soggetto passivo IVA dello stesso.

Analogamente, laddove il datore di lavoro sia un ente non commerciale che svolge, tuttavia, in via non prevalente, anche attività d'impresa e l'operazione di distacco di personale venga effettuata nell'ambito di tale ultima attività, il presupposto soggettivo per l'applicazione dell'imposta deve ritenersi sussistente.

Nel caso in cui il datore di lavoro distaccante sia un ente non commerciale, si rammenta che si considerano effettuate nell'esercizio di imprese – ai sensi

¹² Come precisato dal Ministro del lavoro e delle politiche sociali con la circolare n. 28 del 2005, l'interesse del datore di lavoro deve essere specifico, rilevante, concreto e persistente per tutto il periodo in cui il distacco è disposto.

¹³ Con la circolare n. 3 del 2004, il Ministro del lavoro e delle politiche sociali ha, infatti, specificato che con il distacco di personale "il distaccante soddisfa un interesse produttivo diversamente qualificato, come l'interesse al buon andamento della società controllata o partecipata".

¹⁴ Si rammenta che in base al comma 4-ter dell'articolo 30 del d.lgs. n. 276 del 2003, come introdotto dall'articolo 7, comma 1, del decreto legislativo 6 ottobre 2004, n. 251, qualora «il distacco di personale avvenga tra aziende che abbiano sottoscritto un contratto di rete di impresa (...) l'interesse della parte distaccante sorge automaticamente in forza dell'operare della rete (...)».

dell'articolo 4, quarto comma¹⁵, del decreto IVA – le sole operazioni effettuate nell'esercizio di attività commerciali o agricole. A tal fine, per esercizio di imprese s'intende «*l'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva*», delle attività commerciali o agricole di cui agli articoli 2195 e 2135 del codice civile, anche se non organizzate in forma d'impresa, nonché l'esercizio di attività, organizzate in forma d'impresa, dirette alla prestazione di servizi che non rientrano nell'articolo 2195 del codice civile¹⁶.

Tali ultime attività sono da ritenersi esercitate con organizzazione in forma d'impresa quando, per lo svolgimento della stessa, viene predisposta un'organizzazione di mezzi e risorse funzionali all'ottenimento di un risultato economico¹⁷. In proposito, si precisa che la presenza dell'organizzazione in forma d'impresa va verificata solo nei casi in cui l'operazione di distacco abbia ad oggetto il personale originariamente impiegato dal distaccante nella propria attività istituzionale.

In sintesi, pertanto, si osserva che, qualora il personale distaccato sia afferente all'attività di impresa svolta dall'ente non commerciale, il requisito soggettivo è da ritenersi implicitamente integrato.

Nel caso in cui, invece, l'operazione di distacco sia effettuata dagli enti non commerciali nell'ambito di attività diverse da quelle d'impresa – non essendo, in tal circostanza, il datore di lavoro distaccante un soggetto che opera in qualità di soggetto passivo IVA – l'operazione è da ritenersi fuori dal campo di applicazione dell'imposta, sempreché, come detto, il distacco o il prestito di personale sia effettuato dall'ente in assenza di una organizzazione in forma d'impresa finalizzata all'erogazione del servizio di prestito di personale.

¹⁵ L'articolo 4 del decreto IVA prevede, al quarto comma, che gli enti «*che non abbiano per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali o agricole, si considerano effettuate nell'esercizio di imprese soltanto le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte nell'esercizio di attività commerciali o agricole. (...)*».

¹⁶ Si veda il primo comma dell'articolo 4 del decreto IVA.

¹⁷ Si veda, in tal senso, la risoluzione n. 286/E dell'11 ottobre 2007. Con la risoluzione n. 273/E del 7 agosto 2002 è stato, inoltre, precisato, in via generale, che la commercialità dell'attività svolta sussiste qualora detta attività sia caratterizzata dai connotati tipici della professionalità, sistematicità e abitualità, ancorché non esclusiva.

Esempio n. 1

Alfa Lombardia e *Alfa Toscana* – entrambe associazioni aventi natura di ente non commerciale, con cento unità di personale ciascuna – sono articolazioni territoriali della medesima organizzazione nazionale (*Alfa Italia*) e, pertanto, perseguono le medesime finalità istituzionali.

Gli uffici amministrativi di *Alfa Lombardia* e di *Alfa Toscana* si accordano affinché la prima, che svolge esclusivamente attività istituzionale non commerciale ed è priva di un'organizzazione in forma d'impresa finalizzata all'erogazione di servizi di prestito di personale, distacchi presso la seconda, dal 1° giugno 2025 al 31 dicembre 2025, cinque unità di personale amministrativo specializzato, a fronte del pagamento, da parte di *Alfa Toscana*, di un importo pari al rimborso degli oneri stipendiali e contributivi.

L'operazione di distacco non rientra nel campo di applicazione dell'IVA, per mancanza del presupposto soggettivo, anche laddove il personale distaccato sia impiegato da *Alfa Toscana* in un'attività d'impresa dalla stessa eventualmente esercitata.

Esempio n. 2

L'associazione *Alfa Lombardia*, di cui all'esempio n. 1, si accorda con la società *Lambda*, affinché vengano distaccate presso la società medesima, dal 1° settembre 2025 al 31 agosto 2026, due unità di personale amministrativo specializzato, a fronte del pagamento, da parte di *Lambda*, di un importo pari al rimborso degli oneri stipendiali e contributivi.

L'operazione di distacco non rientra nel campo di applicazione dell'IVA, per mancanza del presupposto soggettivo.

Resta fermo che sono, in ogni caso, da ritenersi fuori dal campo di applicazione dell'imposta, ai sensi dell'articolo 70-*quinquies*, comma 1, del

decreto IVA¹⁸, le operazioni di distacco o prestito di personale effettuate tra società (distaccante e distaccataria) partecipanti al medesimo gruppo IVA di cui al Titolo V-*bis* del medesimo decreto.

Requisito oggettivo

Il distacco o prestito di personale effettuato «*verso corrispettivo*» costituisce, in via generale, una prestazione di servizi ai sensi dell'articolo 3, primo comma¹⁹, del decreto IVA.

In base alle indicazioni fornite dai giudici unionali nella sentenza San Domenico Vetraria, sussiste il nesso diretto tra il distacco o prestito di personale, da un lato, e il pagamento del corrispettivo, dall'altro, quando le due prestazioni si condizionano reciprocamente; vale a dire che l'una è effettuata solo a condizione che lo sia anche l'altra, e viceversa²⁰.

A tal fine, la somma di denaro pagata deve essere qualificata come corrispettivo dell'operazione di cui trattasi:

- laddove il pagamento della stessa sia ritenuto dalle parti condizione essenziale per l'esecuzione dell'operazione di distacco, e viceversa²¹ (sussistendo il c.d. "sinallagma");

¹⁸ In base all'articolo 70-*quinquies*, comma 1, del decreto IVA, le «*cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto partecipante a un gruppo IVA nei confronti di un altro soggetto partecipante allo stesso gruppo IVA non sono considerate cessioni di beni e prestazioni di servizi agli effetti degli articoli 2 e 3*».

¹⁹ L'articolo 3 del decreto IVA, in particolare, qualifica, al primo comma, come prestazioni di servizi rilevanti ai fini dell'imposta «*le prestazioni verso corrispettivo dipendenti da contratti d'opera, appalto, trasporto, mandato, spedizione, agenzia, mediazione, deposito e in genere da obbligazioni di fare, di non fare e di permettere quale ne sia la fonte*».

²⁰ Si veda il punto 26 della sentenza C-94/19. La medesima Corte, nel successivo punto 27, ha rimesso al giudice del rinvio la verifica circa l'effettiva sussistenza, nel caso concreto, del nesso di reciproco condizionamento tra le prestazioni.

²¹ Al riguardo, la relazione illustrativa al disegno di legge di approvazione del decreto Salva-infrazioni, presentata con AC 2038 e AS 1287, precisa che l'abrogazione del comma 35 dell'articolo 8 della legge finanziaria 1988 comporta che «*il distacco o il prestito di personale resta assoggettato all'IVA sulla base dei principi generali armonizzati che prevedono l'applicazione dell'imposta in presenza di una prestazione di servizi a titolo oneroso che, come affermato dalla Corte di Giustizia, è caratterizzata da un nesso di corrispettività tra il distacco di personale, da un lato, e il pagamento da parte del distaccatario di somme a titolo di corrispettivo del distacco, dall'altro*». Nella sentenza C-94/19, infatti, la Corte di Giustizia UE ha osservato che se «*dovesse essere dimostrato (...) che il pagamento da parte della San Domenico Vetraria*

- a prescindere dal suo ammontare, non rilevando più la circostanza che il relativo importo sia inferiore, pari o superiore all'ammontare dei costi che il datore di lavoro ha sostenuto per il personale distaccato²², e, quindi, anche nel caso in cui l'operazione sia effettuata in mancanza di lucratività²³.

Esempio n. 3

La società *Beta* è la capogruppo di una rete di imprese manifatturiere. *Beta* distacca dieci unità di personale dipendente specializzato presso la sede di *Gamma*, società controllata da *Beta*, per un periodo di due anni decorrente dal 1° marzo 2025. A fronte di tale distacco, *Gamma* è tenuta a corrispondere mensilmente a *Beta*, fino alla conclusione del periodo di distacco, un importo predeterminato in maniera forfetaria.

Indipendentemente dall'ammontare dei costi mensili a carico di *Beta* per le dieci unità di personale, l'operazione di distacco risulta essere imponibile ai fini dell'IVA e *Beta* addebiterà a *Gamma* l'IVA dovuta con riferimento al corrispettivo predeterminato.

Esempio n. 4

La società *Delta*, capogruppo di una catena legata alla grande distribuzione organizzata, distacca presso la sua controllata *Epsilon* una unità di personale, con

degli importi che le sono stati fatturati dalla sua società controllante costituiva una condizione affinché quest'ultima distaccasse il dirigente, e che la controllata ha pagato tali importi solo come corrispettivo del distacco, si dovrebbe concludere per l'esistenza di un nesso diretto tra le due prestazioni" (punto 27). *"Di conseguenza, si dovrebbe ritenere che l'operazione sia stata effettuata a titolo oneroso ed essa sarebbe soggetta all'IVA (...)"* (punto 28).

²² Al punto 29 della sentenza C-94/19, viene chiarito, in particolare, che *"è irrilevante, a tale riguardo, l'importo del corrispettivo, in particolare la circostanza che esso sia pari, superiore o inferiore ai costi che il soggetto passivo ha sostenuto a suo carico nell'ambito della fornitura della sua prestazione (...). Infatti, una simile circostanza non è tale da compromettere il nesso diretto esistente tra la prestazione di servizi effettuata e il corrispettivo ricevuto (...)"*.

²³ Cfr. la sentenza della Corte di Cassazione n. 20589 del 19 luglio 2021. In linea con tale impostazione, con la recente risposta a interpello n. 38 del 18 febbraio 2025, è stato evidenziato che, ai fini dell'onerosità dell'operazione, non assume rilevanza l'assenza di un *mark up* a favore del soggetto distaccante.

funzione di capo-area approvvigionamenti, per il periodo 1° marzo 2025 – 28 febbraio 2026. A fronte di tale distacco, *Epsilon* è tenuta a versare l'intero costo sostenuto da *Delta* per tale unità di personale, pagando anticipatamente un acconto, pari a un importo fisso, entro il 1° febbraio 2025 – pena il venir meno dell'operazione di distacco – e il restante saldo, in un'unica soluzione, in base all'ammontare residuo quantificato al termine del periodo di distacco.

Tale operazione, essendo una prestazione di servizi effettuata a titolo oneroso ai sensi dell'articolo 3 del decreto IVA, è soggetta ad imposta con aliquota ordinaria. *Delta* addebiterà a *Epsilon* l'IVA dovuta con riferimento sia all'acconto, sia al saldo, i cui importi saranno maggiorati della relativa imposta.

In merito al corrispettivo, si precisa che – diversamente dalla somministrazione di manodopera a termine, per la quale continua ad applicarsi la specifica disciplina di cui all'articolo 26-*bis* della legge 24 giugno 1997, n. 196²⁴ – l'intero ammontare dello stesso costituisce la base imponibile di cui all'articolo 13 del decreto IVA²⁵, inclusa l'eventuale quota imputata al rimborso dei costi sostenuti per il personale distaccato²⁶.

Qualora il personale, per esigenze produttive della distaccante, fosse, invece, distaccato (o prestatore) presso altra impresa, utilizzatrice dello stesso, senza che per l'operazione sia previsto uno specifico corrispettivo – neanche il rimborso, seppur parziale, del costo sostenuto dal datore di lavoro per il personale distaccato

²⁴ Si rammenta che, in base all'articolo 86, comma 4, del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276, in relazione alla somministrazione di manodopera a termine, si applica l'articolo 26-*bis* della legge 24 giugno 1997, n. 196. Tale disposizione stabilisce, in particolare, che i «rimborsi degli oneri retributivi e previdenziali che il soggetto utilizzatore di prestatori di lavoro temporaneo è tenuto a corrispondere (...) all'impresa fornitrice degli stessi, da quest'ultima effettivamente sostenuti in favore del prestatore di lavoro temporaneo, devono intendersi non compresi nella base imponibile dell'IVA di cui all'articolo 13 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633 (...)».

²⁵ Si rammenta che, in base all'articolo 13, comma 1, del decreto IVA, la base imponibile «è costituita dall'ammontare complessivo dei corrispettivi dovuti al cedente o prestatore secondo le condizioni contrattuali, compresi gli oneri e le spese inerenti all'esecuzione e i debiti o altri oneri verso terzi accollati al cessionario o al committente, aumentato delle integrazioni direttamente connesse con i corrispettivi dovuti da altri soggetti».

²⁶ In senso conforme, la relazione tecnica al disegno di legge di approvazione del decreto Salva-infrazioni, AC 2038, nello stimare gli effetti sul gettito complessivo, ipotizza l'assoggettamento ad IVA di tali rimborsi.

– l’operazione effettuata a titolo gratuito nell’interesse d’impresa della distaccante è da ritenersi fuori dal campo di applicazione dell’IVA per mancanza del presupposto oggettivo, in quanto non qualificabile come prestazione di servizi “a titolo oneroso”.

Requisito territoriale

Il distacco di personale costituisce una prestazione di servizi effettuata nel territorio dello Stato al ricorrere dei presupposti previsti dall’articolo 7-ter del decreto IVA²⁷. Per le sole prestazioni rese nei confronti di committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori dell’Unione europea, tuttavia, vige la deroga di cui all’articolo 7-septies, comma 1, lettera e), del medesimo decreto IVA²⁸.

In forza del combinato disposto di tali disposizioni, l’operazione di distacco si considera effettuata nel territorio dello Stato quando è eseguita:

- a favore di un distaccatario soggetto passivo IVA stabilito in Italia, qualunque sia lo Stato di stabilimento del soggetto prestatore/distaccante²⁹; oppure
- da un prestatore/distaccante soggetto passivo IVA stabilito in Italia, a favore di un committente/distaccatario non soggetto passivo IVA³⁰, domiciliato o residente nel territorio dell’Unione europea³¹.

Come sopra evidenziato, in deroga alla regola generale di cui sopra – rilevanza territoriale dello Stato del committente nei rapporti B2B e rilevanza

²⁷ L’articolo 7-ter, comma 1, del decreto IVA stabilisce quanto segue: «1. Le prestazioni di servizi si considerano effettuate nel territorio dello Stato:

a) quando sono rese a soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato;

b) quando sono rese a committenti non soggetti passivi da soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato».

²⁸ L’articolo 7-septies, comma 1, del decreto IVA, stabilisce quanto segue: «1. In deroga a quanto stabilito dall’art. 7-ter, comma 1, lettera b), non si considerano effettuate nel territorio dello Stato le seguenti prestazioni di servizi, quando sono rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori della Comunità: (...)

e) la messa a disposizione del personale (...)

²⁹ Ai sensi dell’articolo 7-ter, comma 1, lettera a), del decreto IVA, citato in nota n. 27.

³⁰ Ai sensi dell’articolo 7-ter, comma 1, lettera b), del decreto IVA, citato in nota n. 27.

³¹ Per le prestazioni rese a committenti non soggetti passivi domiciliati e residenti fuori dell’Unione europea si applica la deroga di cui all’articolo 7-septies, comma 1, lettera e), del decreto IVA, citato in nota n. 28.

territoriale dello Stato del prestatore nei rapporti B2C – non è invece soggetto all’IVA il distacco di personale effettuato nei confronti di un committente/distaccatario, non soggetto passivo, domiciliato o residente fuori dell’Unione europea³², anche qualora il prestatore/distaccante sia un soggetto passivo IVA stabilito in Italia.

Ai fini della territorialità IVA, in nessun caso assume rilevanza il luogo di svolgimento della prestazione lavorativa del personale distaccato che, pertanto, può anche coincidere con la sede di lavoro del distaccante³³.

Esempio n. 5

Zeta IT, soggetto passivo IVA italiano con sede a Milano, è anche datore di lavoro di due unità di personale specializzate nell’organizzazione di eventi di beneficenza. A seguito di alcuni accordi contrattuali con due soggetti esteri non soggetti passivi di imposta, viene stabilito che:

- 1) la prima di tale unità, pur restando dislocata fisicamente presso la sede di Milano della *Zeta IT*, sia distaccata per il periodo 1° novembre 2025 – 31 ottobre 2026 all’associazione culturale francese *Eta FR*, ente di diritto privato privo di codice identificativo IVA, a fronte di un corrispettivo pattuito di importo pari al rimborso delle spese sostenute per l’unità distaccata;
- 2) l’altra unità di personale sia distaccata, per il periodo 1° ottobre 2025 – 31 marzo 2026, alla sede di Zurigo di una organizzazione *no profit* svizzera, non soggetto passivo, che si occupa di beneficenza, la *Theta CH*, a fronte di un corrispettivo predeterminato forfetariamente.

Ai fini dell’IVA, l’operazione di cui al precedente n. 1) è territorialmente rilevante in Italia, ai sensi dell’articolo 7-ter, comma 1, lettera b), del decreto IVA. *Zeta IT* dovrà, pertanto, addebitare al committente francese l’IVA dovuta con

³² Ai sensi dell’articolo 7-septies, comma 1, lettera e), del decreto IVA.

³³ Con l’interpello n. 1 del 2 febbraio 2011, peraltro, il Ministero del lavoro e delle politiche sociali ha precisato che la dislocazione del lavoratore presso la sede dell’impresa distaccataria non può costituire un elemento indispensabile al corretto utilizzo dell’istituto, potendosi individuare il luogo di lavoro del lavoratore distaccato addirittura nella stessa sede del datore di lavoro distaccante.

riferimento al corrispettivo pattuito (rimborso delle spese), indipendentemente dal suo ammontare.

L'operazione di distacco di cui al precedente n. 2), invece, è fuori dal campo di applicazione dell'IVA per mancanza del presupposto territoriale, ai sensi dell'articolo 7-septies, comma 1, lettera e), del decreto IVA (l'organizzazione *Theta CH* non è un soggetto passivo ai fini dell'IVA ed è domiciliata fuori dell'Unione europea). *Zeta IT* sarà comunque tenuta a emettere fattura per l'importo predeterminato forfetariamente con l'annotazione "operazione non soggetta ad IVA", ai sensi dell'articolo 21, comma 6-bis, lettera b)³⁴, del decreto IVA.

2. DECORRENZA DELLE NOVITÀ

In base al comma 2 dell'articolo 16-ter del decreto Salva-infrazioni, le novità sul trattamento, ai fini dell'IVA, delle operazioni di distacco o prestito di personale «*si applicano ai prestiti e ai distacchi di personale stipulati o rinnovati a decorrere dal 1° gennaio 2025 (...)»*³⁵.

Attesa la formulazione letterale della disposizione – la quale, con il termine «stipulati», fa implicitamente riferimento ai sottostanti "contratti" aventi a oggetto le operazioni di cui trattasi – si ritiene che le modifiche si applichino relativamente ai contratti stipulati dal 1° gennaio 2025, e quindi alle operazioni effettuate in base a contratti stipulati entro tale data continua a trovare applicazione la previsione di cui al comma 35 dell'articolo 8 della legge finanziaria 1988.

La novella normativa si applica, inoltre, alle operazioni effettuate con riferimento ai rinnovi – sia espressi sia taciti – che intervengono successivamente

³⁴ L'articolo 21 del decreto IVA prevede, al comma 6-bis, che i «*soggetti passivi stabiliti nel territorio dello Stato emettono la fattura anche per le tipologie di operazioni sotto elencate quando non sono soggette all'imposta ai sensi degli articoli da 7 a 7-septies e indicano, in luogo dell'ammontare dell'imposta, le seguenti annotazioni con l'eventuale specificazione della relativa norma comunitaria o nazionale: (...) b) cessioni di beni e prestazioni di servizi che si considerano effettuate fuori dell'Unione europea, con l'annotazione «operazione non soggetta».*».

³⁵ Si veda la nota n. 2.

alla predetta data del 1° gennaio 2025, anche se riferiti a contratti conclusi tra le parti prima di tale data.

Ai fini dell'individuazione, sotto il profilo temporale, della disciplina applicabile, si fa riferimento alla data di stipula o di rinnovo dei contratti in argomento.

Tale circostanza si ritiene possa essere ravvisata sulla base di qualsiasi tipologia di atto o di documento idoneo ad attestare la data di formazione dell'accordo tra le parti, fermo restando che l'esistenza di tali operazioni sia dimostrata sulla base di elementi oggettivamente riscontrabili, dai quali si possa desumere con certezza la data di inizio e di fine rapporto (*i.e.* le comunicazioni obbligatorie al Ministero del lavoro e delle politiche sociali).

Il secondo periodo dell'articolo 16-ter del decreto Salva-infrazioni dispone infine che, ad ogni modo, *«sono fatti salvi i comportamenti adottati dai contribuenti anteriormente a tale data [i.e. anteriormente al 1° gennaio 2025] in conformità alla sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea dell'11 marzo 2020, nella causa C-94/19, o in conformità all'articolo 8, comma 35, della legge n. 67 del 1988, per i quali non siano intervenuti accertamenti definitivi»*.

Tale previsione è stata emanata – in ossequio al principio del legittimo affidamento³⁶ – con la finalità di salvaguardare le seguenti operazioni di distacco o prestito di personale effettuate anteriormente alla data di efficacia della novella normativa:

- operazioni per le quali è stata applicata l'IVA, conformemente a quanto stabilito dalla Corte di Giustizia UE nella sentenza C-94/19, anche al ricorrere delle condizioni previste dall'articolo 8, comma 35, della legge finanziaria 1988, ossia nell'ipotesi in cui il distaccante si limiti a ribaltare al distaccatario i soli costi sostenuti per il personale;

³⁶ Si veda, in tal senso, la relazione illustrativa al disegno di legge di approvazione del decreto Salva-infrazioni, AC 2038 e AS 1287.

- operazioni fuori dal campo di applicazione dell’IVA, effettuate ai sensi del comma 35 dell’articolo 8 della legge finanziaria 1988.

La salvaguardia non si estende inoltre, per espressa previsione normativa, anche alle pregresse operazioni di distacco o prestito di personale il cui trattamento, ai fini dell’IVA, è stato oggetto di contestazione da parte dell’amministrazione finanziaria tramite accertamento divenuto definitivo prima del 1° gennaio 2025, data da cui decorrono gli effetti della novella normativa.

3. ALTRE FORME DI MESSA A DISPOSIZIONE DEL PERSONALE: CODATORIALITÀ E AVVALIMENTO

Si forniscono, nel presente paragrafo, alcune istruzioni operative concernenti la rilevanza ai fini dell’IVA di altre forme di messa a disposizione di personale, diverse dal distacco o prestito di personale.

3.1 Codatorialità

L’articolo 30, comma 4-ter³⁷, del d.lgs. n. 276 del 2003 stabilisce che le imprese che sottoscrivono il contratto di rete di cui all’articolo 3, comma 4-ter, del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5³⁸ (cosiddette imprese “retiste”), al fine di

³⁷ L’articolo 30, comma 4-ter, del decreto legislativo n. 276 del 2003 stabilisce che, qualora «*il distacco di personale avvenga tra aziende che abbiano sottoscritto un contratto di rete di impresa che abbia validità ai sensi del decreto-legge 10 febbraio 2009, n. 5, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, l’interesse della parte distaccante sorge automaticamente in forza dell’operare della rete, fatte salve le norme in materia di mobilità dei lavoratori previste dall’articolo 2103 del codice civile. Inoltre per le stesse imprese è ammessa la codatorialità dei dipendenti ingaggiati con regole stabilite attraverso il contratto di rete stesso*».

³⁸ L’articolo 3, comma 4-ter del d.l. n. 5 del 2009 convertito, con modificazioni, dalla legge 9 aprile 2009, n. 33, prevede in particolare, che con «*il contratto di rete più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all’esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell’oggetto della propria impresa*».

perseguire il programma comune di rete, possono eventualmente ricorrere, in alternativa al distacco di personale, alla codatorialità³⁹.

Il regime della codatorialità⁴⁰ comporta, tuttavia, effetti giuridici diversi da quelli del distacco di personale, in quanto caratterizzato dai seguenti elementi:

- strutturazione della parte datoriale del rapporto di lavoro in termini di “*parte soggettivamente complessa*”⁴¹, in quanto – pur essendo gli adempimenti riguardanti la gestione del rapporto di lavoro⁴² e gli oneri amministrativi⁴³ formalmente riservati a un’unica impresa – il ruolo sostanziale di datore di lavoro nei confronti dei lavoratori coinvolti è assunto da tutte le imprese retiste aderenti al regime⁴⁴;
- utilizzazione, da parte delle imprese della rete, della prestazione lavorativa di uno o più dipendenti con le regole stabilite nel contratto di rete, ossia le cosiddette “regole di ingaggio”⁴⁵;

³⁹ In merito all’alternatività e alle differenze tra il distacco di personale e la codatorialità, si veda la nota dell’Ispettorato nazionale del lavoro (di seguito “INL”) del 22 febbraio 2022, n. 315.

⁴⁰ In merito alle modalità operative delle comunicazioni telematiche inerenti ai rapporti di lavoro in regime di codatorialità, si veda il decreto del Ministro del lavoro e delle politiche sociali 29 ottobre 2021, n. 205 (di seguito “decreto MLPS n. 205 del 2021”).

⁴¹ Cfr. la nota dell’INL n. 315 del 2022.

⁴² Al riguardo, il decreto MLPS n. 205 del 2021 stabilisce, all’articolo 2, comma 2, che le imprese aderenti a un contratto di rete effettuano le comunicazioni dei rapporti in regime di codatorialità per il tramite di un soggetto individuato, nell’ambito del contratto di rete, quale incaricato alle comunicazioni previste dalle disposizioni vigenti. Il ruolo di referente per le comunicazioni non implica un’assunzione specifica di obblighi e di diritti inerenti al singolo rapporto, ma unicamente l’onere di effettuare le comunicazioni telematiche per conto della rete (cfr. la nota dell’INL n. 2015 del 10 ottobre 2022).

L’articolo 3, comma 1, del decreto MLPS n. 205 del 2021 prevede che, ai «*fini degli obblighi derivanti dall’inquadramento previdenziale e assicurativo, per i lavoratori già in forza presso le imprese che aderiscono alla rete e che sono utilizzati in regime di codatorialità, si fa riferimento all’impresa di provenienza. In caso di nuova assunzione di personale da utilizzare in codatorialità, nella relativa comunicazione va indicata l’impresa alla quale imputare, sotto il profilo dell’inquadramento previdenziale e assicurativo, il lavoratore assunto*». Il successivo comma 3, inoltre, stabilisce che la medesima impresa iscrive sul proprio libro unico del lavoro (c.d. “LUL”) i lavoratori in codatorialità e che le relative annotazioni «*evidenziano separatamente l’impiego orario del lavoratore presso ciascun datore di lavoro*».

⁴⁴ Cfr. la nota dell’INL n. 315 del 2022.

⁴⁵ Cfr. la circolare dell’Istituto nazionale per l’assicurazione contro gli infortuni sul lavoro n. 31 del 3 agosto 2022.

- sussistenza, in capo alle imprese retiste codatrici, del regime di corresponsabilità di cui all'articolo 1294 del codice civile⁴⁶, sul piano retributivo, previdenziale e assicurativo⁴⁷.

In considerazione della qualità di datore di lavoro assunta da ciascuna impresa retista aderente alla codatorialità e del conseguente regime di responsabilità solidale tra le stesse previsto, ciascuna di tali imprese resta responsabile del pagamento degli oneri legati all'utilizzo del singolo lavoratore, come la retribuzione e i relativi versamenti previdenziali⁴⁸. Il pagamento "per intero" effettuato da una delle imprese retiste aderenti, pertanto, legittima la medesima impresa all'esercizio dell'azione di regresso nei confronti delle altre imprese retiste codatrici, al fine di ottenere il rimborso della parte degli oneri legati all'utilizzo del lavoratore dipendente in favore delle altre imprese retiste.

Nella misura in cui l'ammontare di tali oneri sia addebitato pro-quota alle altre imprese codatrici in funzione dell'utilizzo dei lavoratori ad esse direttamente e analiticamente imputabile⁴⁹, il pagamento di tali "addebiti" costituisce una mera cessione di denaro non rilevante ai fini dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, terzo comma, lettera a), del decreto IVA⁵⁰.

Qualora, infatti, l'ammontare complessivo di tali riaddebiti copra il mero sostenimento del costo del personale oggetto di codatorialità, senza alcuna remunerazione aggiuntiva, ciascuna delle imprese retiste in regime di codatorialità è posta, di fatto, nella medesima situazione in cui si sarebbe trovata se avesse assunto in via autonoma il lavoratore dipendente, fattispecie che, di per sé, non risulta rilevante ai fini dell'IVA.

⁴⁶ In base all'articolo 1294 del codice civile, rubricato "Solidarietà tra condebitori", è stabilito che i «condebitori sono tenuti in solido, se dalla legge o dal titolo non risulta diversamente».

⁴⁷ Cfr. la nota dell'INL n. 315 del 2022, nonché la sentenza della Corte di Cassazione n. 1168 del 22 gennaio 2015.

⁴⁸ Cfr. la nota dell'INL n. 315 del 2022.

⁴⁹ Si veda, al riguardo, l'articolo 3, comma 3, decreto MLPS n. 205 del 2021, citato nella nota n.42, secondo cui il datore di lavoro incaricato dell'annotazione del lavoratore in codatorialità sul LUL deve evidenziare separatamente l'impiego orario del lavoratore presso ciascun datore di lavoro.

⁵⁰ In base al terzo comma dell'articolo 2 del decreto IVA, non «sono considerate cessioni di beni: a) le cessioni che hanno per oggetto denaro o crediti in denaro (...)».

Tali conclusioni si ritengono applicabili a prescindere dalla forma giuridica di rete istituita dalle imprese che hanno aderito al regime di codatorialità e, dunque, sia nel caso di adozione di un modello contrattuale “puro” di rete di imprese (cosiddetta “rete-contratto”), che prevede una collaborazione tra le imprese retiste senza istituzione di un nuovo soggetto giuridico, sia nel caso in cui le suddette imprese prevedano, invece, la creazione di un nuovo centro di imputazione, dotato di distinta e autonoma soggettività anche ai fini tributari (cosiddetta “rete-soggetto”)⁵¹.

3.2 Avvalimento di personale

L’avvalimento trova specifica disciplina normativa nel decreto legislativo 31 marzo 2023, n. 36⁵² – il cosiddetto “Codice dei contratti pubblici” – tra i requisiti che consentono la partecipazione alle gare d’appalto⁵³.

L’articolo 104, comma 1, del Codice dei contratti pubblici, in particolare, definisce, al primo periodo, l’avvalimento come *«il contratto con il quale una o più imprese ausiliarie si obbligano a mettere a disposizione di un operatore economico che concorre in una procedura di gara dotazioni tecniche e risorse umane e strumentali per tutta la durata dell’appalto»*.

Nel definire i suoi elementi essenziali, la medesima disposizione stabilisce, inoltre, che il contratto di avvalimento:

- è concluso in forma scritta a pena di nullità;
- indica, in maniera specifica, le risorse messe a disposizione dell’operatore economico avvalente (incluso, pertanto, il personale oggetto di avvalimento);

⁵¹ In merito alle diverse tipologie di rete si veda la circolare n. 20/E del 18 giugno 2013.

⁵² Si tratta, in particolare, del “Codice dei contratti pubblici in attuazione dell’articolo 1 della legge 21 giugno 2022, n. 78, recante delega al Governo in materia di contratti pubblici”.

⁵³ La relativa disciplina, in particolare, è collocata al Capo III del Titolo IV del Codice dei contratti pubblici, contenente disposizioni sui requisiti di partecipazione e selezione dei partecipanti alle gare d’appalto.

- è normalmente oneroso, salvo i casi in cui l'avvalimento risponda anche a un interesse dell'impresa ausiliaria avvalsa;
- può essere concluso a prescindere dalla natura giuridica dei legami tra l'operatore economico avvalente e l'impresa ausiliaria avvalsa.

Si precisa che l'operazione è da ritenersi onerosa, ai fini dell'IVA, se effettuata verso corrispettivo, a prescindere dalla circostanza che il medesimo corrispettivo sia di importo pari al rimborso delle spese del personale oggetto di avvalimento.

Diversamente, in assenza di uno specifico corrispettivo, l'avvalimento è da ritenersi non oneroso; ciò anche qualora sussista un interesse di natura patrimoniale in capo all'impresa ausiliaria avvalsa.

Alla luce di quanto sopra evidenziato si ritiene, pertanto, che anche la messa a disposizione di personale per mezzo del richiamato contratto di avvalimento – se effettuata a titolo oneroso, nei termini sopra richiamati – costituisca una prestazione di servizi rilevante ai fini dell'IVA, sempreché ricorrano congiuntamente anche i requisiti soggettivo (in capo all'impresa ausiliaria avvalsa) e territoriale, richiamati nel paragrafo 1 con riferimento al prestito e al distacco di personale.

Diverso dall'istituto disciplinato dal citato articolo 104 del decreto legislativo n. 36 del 2023, è l'avvalimento tra pubbliche amministrazioni.

In particolare, si tratta di un istituto che si è diffuso nella prassi e che poi è stato definito dalla giurisprudenza come lo strumento attraverso il quale l'amministrazione, anziché dotarsi di una struttura propria per lo svolgimento della funzione a essa assegnata, si avvale degli uffici di altro ente, al quale non viene delegata la funzione stessa.

In tal caso non si determina alcuna modifica del rapporto di impiego, perché il personale dell'ente che fornisce la struttura necessaria allo svolgimento del compito resta incardinato in quest'ultimo a tutti gli effetti, e non si verifica

scissione fra rapporto di impiego e rapporto di servizio⁵⁴. L'avvalimento, in tal caso, è solitamente stabilito in forza di specifiche disposizioni di legge, nonché disciplinato dai relativi protocolli d'intesa.

Anche per questa forma di avvalimento, ai fini dell'IVA, tale operazione costituisce, in via generale, una prestazione di servizi al ricorrere dei requisiti soggettivo, oggettivo e territoriale richiamati nel paragrafo 1.

In particolare, il requisito soggettivo, da verificare in capo al soggetto avvalso, si intende sempre soddisfatto nel caso in cui tale soggetto sia una società "in house"⁵⁵ costituita in una delle forme giuridiche di cui all'articolo 4, secondo comma, n. 1), del decreto IVA⁵⁶.

In merito al requisito oggettivo, invece, occorre verificare se le disposizioni normative o i protocolli d'intesa che disciplinano l'avvalimento di personale prevedano l'erogazione di risorse finanziarie da parte di un'amministrazione pubblica in favore del soggetto avvalso e se tale erogazione ne costituisca il corrispettivo, mutuando, a titolo esemplificativo, i criteri individuati con la circolare n. 34/E del 21 novembre 2013⁵⁷, cui si rinvia.

⁵⁴ Si vedano, in tale senso, la sentenza della Corte Costituzionale n. 227 del 30 ottobre 2020 e l'ordinanza della Corte di Cassazione, sezione Lavoro, n. 1471 del 15 gennaio 2024.

⁵⁵ In merito al trattamento, ai fini dell'IVA, delle prestazioni di servizi rese dalle società "in house" si vedano la risoluzione n. 37/E dell'8 marzo 2007 e la risposta a istanza di interpello n. 316 del 31 maggio 2022.

⁵⁶ In base all'articolo 4, secondo comma, del decreto IVA si considerano «in ogni caso effettuate nell'esercizio di imprese:

1) le cessioni di beni e le prestazioni di servizi fatte dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice, dalle società per azioni e in accomandita per azioni, dalle società a responsabilità limitata, dalle società cooperative, di mutua assicurazione e di armamento, dalle società estere di cui all'art. 2507 del codice civile e dalle società di fatto (...)».

⁵⁷ Con la circolare n. 34/E del 21 novembre 2013 vengono individuati i criteri generali per la definizione giuridica e tributaria delle erogazioni, da parte delle pubbliche amministrazioni, come contributi o corrispettivi.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

Vincenzo Carbone
(firmato digitalmente)