

In questo numero:

Lavoro pubblico

1 La riforma del mercato del lavoro: i riflessi sulla PA

Assistenza fiscale

17 Il conguaglio da assistenza fiscale

a cura di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Lavoro pubblico

La riforma del mercato del lavoro: i riflessi sulla PA

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali

La riforma del mercato del lavoro, Legge 28 giugno 2012, n. 92, pubblicata sul supplemento ordinario 136 alla Gazzetta Ufficiale del 3 luglio 2012 e che entrerà in vigore il prossimo 18 luglio, non è stata pensata per la pubblica amministrazione. Anche se è destinata al mondo del privato, non si può dimenticare che il lavoro pubblico è stato caratterizzato da un lungo processo di privatizzazione e, quindi, le riforme rivolte al privato hanno comunque effetti anche nel pubblico.

Norme di principio o disposizioni immediatamente applicabili?

La riforma del mercato del lavoro non dovrebbe riguardare, se non in termini di principio, la pubblica amministrazione. La conferma sembrerebbe arrivare proprio dall'art. 1, commi 7 e 8, per i quali le novità sono applicate solo in termini di principi e criteri sui quali regolare i rapporti di lavoro dipendente della PA. Viene rimandato a successivi interventi normativi promossi dal Ministro per la Pubblica Amministrazione l'attuazione puntuale di tali principi.

Art. 1

7. Le disposizioni della presente legge, per quanto da esse non espressamente previsto, costituiscono principi e criteri per la regolazione dei rapporti di lavoro dei dipendenti delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165, e successive modificazioni, in coerenza con quanto disposto dall'articolo 2, comma 2, del medesimo decreto legislativo. Restano ferme le previsioni di cui all'articolo 3 del medesimo decreto legislativo.

8. Al fine dell'applicazione del comma 7 il ministro per la Pubblica amministrazione e la semplificazione, sentite le organizzazioni sindacali maggiormente rappresentative dei dipendenti delle amministrazioni pubbliche, individua e definisce, anche mediante iniziative normative, gli ambiti, le modalità e i tempi di armonizzazione della disciplina relativa ai dipendenti delle amministrazioni pubbliche.

In realtà le cose non stanno propriamente in questi termini. Non si può dimenticare che il rapporto di lavoro pubblico attinge ormai a piene mani dalle regole dettate per il settore privato. La modifica della normativa sui contratti di lavoro a tempo determinato e sul relativo contenzioso, sul part-time, sull'apprendistato, sulle false

partite Iva e sul lavoro accessorio trovano immediata applicazione anche al mondo della PA. Pur se in via indiretta, l'evoluzione normativa delle co.co.pro. non può essere ignorata in quanto strettamente legata ai contratti di co.co.co. Al contrario, non si comprende come possa applicarsi alla PA, anche in termini di principio, le modifiche afferenti ambiti contrattuali ai quali non è possibile attingere, quali l'apprendistato ed il lavoro intermittente.

Viene quindi da chiedersi quale sia il contenuto dei citati commi 7 ed 8. Forse afferiscono a tutta quella parte della riforma che riguarda il licenziamento. Potrebbe essere. Si dovrebbe comunque ricordare che le procedure per il "licenziamento" (utilizzano questo termine in senso atecnico) sono ampiamente presenti nella normativa del lavoro pubblico sia per quanto riguarda la giusta causa che il giustificato motivo. Basta richiamare l'art. 33 del D.Lgs. 165/2001 in materia di eccedenze di personale e la riforma c.d. Brunetta, D.Lgs. 150/2009, che ha modificato il D.Lgs. 165/2001, per gli altri aspetti.

Il rapporto di lavoro a tempo determinato

I contratti di lavoro flessibile trovano applicazione anche nei confronti della pubblica amministrazione ai sensi dell'art. 36 del D.Lgs. 165/2001, in forza del quale possono essere stipulati, tra gli altri strumenti flessibili, *"contratti di lavoro a tempo determinato (...) in applicazione di quanto previsto dal decreto legislativo 6 settembre 2001, n. 368"*. Non vi possono essere dubbi sul fatto che le modifiche apportate a tale decreto si applichino direttamente anche alle pubbliche amministrazioni.

La riforma rafforza il principio per cui il contratto a tempo indeterminato costituisce la forma di rapporto da utilizzare in via ordinaria. Il precedente testo prevedeva che *"Il contratto di lavoro subordinato è stipulato di regola a tempo indeterminato"* modificato nel modo seguente: *"Il contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato costituisce la forma comune di rapporto di lavoro"*. Si tratta indubbiamente di un rafforzamento di un principio che, nel mondo della PA, era già presente nel comma 1 del citato art. 36, il quale prevede che *"per le esigenze connesse con il proprio fabbisogno ordinario le pubbliche amministrazioni assumono esclusivamente con contratti di lavoro subordinato a tempo indeterminato seguendo le procedure di reclutamento previste dall'articolo 35"*. Per rafforzare il principio, il successivo comma 2 specifica che il ricorso al lavoro flessibile deve necessariamente rispondere ad *"esigenze temporanee ed eccezionali"*. Il quadro normativo, almeno in termini teorici, sembra sufficiente solido anche se, non ci si può nascondere, che la realtà non sembra collimare con la rigidità di questi principi ormai consolidati.

Riepilogando, per ora, non ci sono novità: per stipulare un contratto a tempo determinato servono, per la pubblica amministrazione, questi due presupposti da motivare in modo solido sia in sede di analisi dei fabbisogni che di contratto individuale di lavoro:

- a) esigenze temporanee ed eccezionali (art. 36, comma 2, D.Lgs. 165/2001);
- b) ragioni di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo, anche se riferibili alla ordinaria attività del datore di lavoro (art. 1, comma 1, D.Lgs. 368/2000).

Un contratto a tempo determinato senza motivazione

La prima volta che viene stipulato con un dipendente un contratto a tempo determinato della durata complessiva non superiore a 12 mesi per lo svolgimento di qualsiasi mansione non necessita alcuna motivazione correlata alle ragioni di carattere tecnico, produttivo, organizzativo o sostitutivo (art. 1, comma 1-bis, D.Lgs. 368/2000). Si tratta quindi un *bonus* che può essere giocato una sola volta nella vita lavorativa tra dipendente e datore di lavoro. In ogni caso, questo contratto non può essere prorogato (art. 4, comma 2-bis).

Ci si chiede se questo meccanismo possa essere azzerato ad ogni bando di concorso. Dal tenore letterale della norma non sembra affatto scontato.

La successione nel tempo dei contratti a tempo determinato

Lo sfavore del legislatore nei confronti dell'abuso del tempo determinato si rileva con decisa evidenza dalle modifiche apportate all'art. 5, comma 3, che regolamentano la successione nel tempo dei contratti a tempo determinato. Nel testo prima della riforma, l'interruzione tra un contratto a termine e il successivo non poteva essere inferiore a 10 giorni per i contratti fino a 6 mesi, periodo che si elevava a 20 giorni per i contratti di durata superiore ai 6 mesi. Con la riforma, questi termini aumentano in modo significativo: 60 giorni per i contratti di durata fino a 6 mesi e 90 giorni per quelli che superano i 6 mesi.

Nei contratti collettivi, i termini di interruzione potranno essere ridotti fino a 20 o 30 giorni rispettivamente per i contratti di durata inferiore o superiore ai 6 mesi qualora si verifichi almeno una dei seguenti casi:

- a) avvio di una nuova attività;
- b) lancio di un prodotto o di un servizio innovativo;
- c) implementazione di un rilevante cambiamento tecnologico;
- d) fase supplementare di un significativo progetto di ricerca e sviluppo;
- e) rinnovo o dalla proroga di una commessa consistente.

Decorsi dodici mesi dall'entrata in vigore della norma, nelle more di una regolamentazione contrattuale, potrà intervenire il Ministero del Lavoro, sentite le parti sociali. Stante il blocco dei CCNL nel mondo pubblico, si dovrà attendere un improbabile intervento del Ministero.

Giorni minimi di interruzione tra contratti a tempo determinato	Durata del contratto fino a 6 mesi	Durata del contratto oltre 6 mesi
Prima della riforma	10 giorni	20 giorni
Dopo la riforma	60 giorni	90 giorni

Il mancato rispetto dei giorni di interruzione tra diversi contratti a tempo determinato è sanzionato con la trasformazione, da tempo determinato a tempo indeterminato, del secondo contratto sottoscritto. Peraltro, questa disposizione non può trovare applicazione nei confronti della pubblica amministrazione, ai sensi dell'art. 36, comma 5, del D.Lgs. 165/2001, che trasforma la sanzione in un

risarcimento del danno a favore del dipendente; danno che dovrà essere recuperato in capo al dirigente responsabile, qualora la violazione derivi da dolo o colpa grave. Nel caso specifico, non appare semplice difendersi dalla colpa grave.

5. In ogni caso, la violazione di disposizioni imperative riguardanti l'assunzione o l'impiego di lavoratori, da parte delle pubbliche amministrazioni, non può comportare la costituzione di rapporti di lavoro a tempo indeterminato con le medesime pubbliche amministrazioni, ferma restando ogni responsabilità e sanzione. Il lavoratore interessato ha diritto al risarcimento del danno derivante dalla prestazione di lavoro in violazione di disposizioni imperative. Le amministrazioni hanno l'obbligo di recuperare le somme pagate a tale titolo nei confronti dei dirigenti responsabili, qualora la violazione sia dovuta a dolo o colpa grave. I dirigenti che operano in violazione delle disposizioni del presente articolo sono responsabili anche ai sensi dell'articolo 21 del presente decreto. Di tali violazioni si terrà conto in sede di valutazione dell'operato del dirigente ai sensi dell'articolo 5 del decreto legislativo 30 luglio 1999, n. 286

La continuazione del contratto oltre il termine

Se il rapporto di lavoro si protrae oltre il termine previsto nel contratto, il dipendente continua ad avere diritto ad una maggiorazione, pari al 20% nei primi 10 giorni successivi la scadenza del termine e al 40% per gli ulteriori giorni. Se la prestazione prosegue oltre i 30 giorni (20 prima della riforma), per i contratti fino a 6 mesi ovvero oltre i 50 giorni per i contratti più lunghi, il contratto si intende a tempo indeterminato dalla scadenza del termine (art. 5, commi 1 e 2, del D.Lgs. 368/2001). Anche in questo caso, a mente dell'art. 36, comma 5, del D.Lgs. 165/2001, la sanzione si trasforma in un risarcimento del danno.

In ogni caso sarà necessario comunicare al Centro per l'impiego, con le modalità che verranno definite con apposito decreto, prima della scadenza del termine, la continuazione del rapporto oltre tale termine, indicando la durata della prosecuzione.

Giorni oltre il termine che fa scattare la sanzione	Durata del contratto fino a 6 mesi	Durata del contratto oltre 6 mesi
Prima della riforma	20 giorni	30 giorni
Dopo la riforma	30 giorni	50 giorni

I contratti oltre i 36 mesi

Sempre con l'obiettivo di evitare abusi del contratto a tempo determinato, non è ammesso che, a seguito della successione di contratti a termine per lo svolgimento di mansioni equivalenti tra lo stesso datore di lavoro e lo stesso lavoratore, vengano superati i 36 mesi comprese proroghe e rinnovi, indipendentemente dai periodi di interruzione. In altre parole, il datore di lavoro pubblico può utilizzare un dipendente a termine per massimo 36 mesi in tutta la vita lavorativa. La sanzione prevista è la trasformazione del rapporto a tempo indeterminato, anche se, nella PA, si procederà al risarcimento del danno (art. 36, comma 5, D.Lgs. 165/2001). In realtà è prevista la possibilità di siglare un solo contratto oltre il limite dei 36 mesi, ma la sottoscrizione dovrà avvenire presso la DPL, con l'assistenza del sindacato.

La novità contenuta nella riforma consiste nel fatto che, nel calcolo del tetto massimo, deve essere considerato, oltre al tempo determinato del nuovo comma 1-bis

dell'art. 1 del D.Lgs. 368/2001 (durata massima 12 mesi per una sola volta), anche i contratti di somministrazione previsti dall'art. 20, comma 4, del D.Lgs. 276/2003.

Il lavoro accessorio di tipo occasionale

La riforma riscrive completamente la disciplina del lavoro accessorio contenuta nell'art. 70 del D.Lgs. 276/2003. Nella nuova versione il legislatore rinuncia sostanzialmente a dare una definizione di prestazioni di lavoro accessorio, limitandosi a delinearne i confini della prestazione occasionale, la quale non deve superare i € 5.000 nel corso dell'anno solare con riferimento alla totalità dei committenti. Il limite dei € 5.000 sarà rivalutato annualmente in base all'indice ISTAT dei prezzi al consumo per le famiglie degli operai e degli impiegati.

Viene cancellato il lungo elenco di prestazioni di natura accessoria definito dal vecchio testo normativo, ovvero: a) di lavori domestici; b) di lavori di giardinaggio, pulizia e manutenzione di edifici, strade, parchi e monumenti, anche nel caso in cui il committente sia un ente locale; c) dell'insegnamento privato supplementare; d) di manifestazioni sportive, culturali, fieristiche o caritatevoli e di lavori di emergenza o di solidarietà anche in caso di committente pubblico; e) di qualsiasi settore produttivo, compresi gli enti locali, le scuole e le università, il sabato e la domenica e durante i periodi di vacanza da parte di giovani con meno di venticinque anni di età, se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso un istituto scolastico di qualsiasi ordine e grado, compatibilmente con gli impegni scolastici, ovvero in qualunque periodo dell'anno, se regolarmente iscritti a un ciclo di studi presso l'università; f) di attività agricole di carattere stagionale effettuate da pensionati, da casalinghe e da giovani di cui alla lettera e), ovvero delle attività agricole svolte a favore dei soggetti di cui all'articolo 34, comma 6, del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633; g) dell'impresa familiare di cui all'articolo 230-bis del codice civile; h) della consegna porta a porta e della vendita ambulante di stampa quotidiana e periodica; h-bis) di qualsiasi settore produttivo, compresi gli enti locali, da parte di pensionati; h-ter) di attività di lavoro svolte nei maneggi e nelle scuderie. Resta confermato che *“il ricorso a prestazioni di lavoro accessorio da parte di un committente pubblico è consentito nel rispetto dei vincoli previsti dalla vigente disciplina in materia di contenimento delle spese di personale e, ove previsto, dal patto di stabilità interno”* (art. 70, comma 3, del D.Lgs. 276/2003 modificato). La stessa disposizione era prima contenuta nel comma 2-ter; l'unica ed irrilevante modifica è relativa all'ambito soggettivo: prima si faceva riferimento al *“committente pubblico”* ed agli *“enti locali”*, mentre ora non sono più previsti gli enti locali, i quali, evidentemente, sono enti pubblici.

Infine, viene modificato l'art. 72, comma 1, che definisce le modalità di pagamento con i c.d. buoni lavoro. La riforma precisa che i *“carnet di buoni”*, oggi del valore facciale di € 10, sono un compenso orario, vanno numerati progressivamente e datati. Prima della riforma, nel silenzio della norma, si poteva anche pensare che il compenso orario poteva essere superiore ad € 10 lordi (€ 7,50 netti), mentre ora il legislatore ha tolto ogni dubbio. In assenza di un ambito oggettivo di applicazione della norma, e quindi potenzialmente con un raggio d'azione sostanzialmente illimitato, ci si chiede come si possano remunerare prestazioni accessorie con tali valori orari. Se, da una parte, una prestazione collegata ai lavori domestici potrebbe

anche avere una qual sorta di correlazione con i prezzi di mercato, sicuramente lo stesso non vale per l'insegnamento privato supplementare (tanto per rimanere nelle casistiche presenti nella norma ante riforma). Si confida nella ridefinizione periodica dei valori dei buoni, che dovrà essere effettuata dal Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali "*tenuto conto delle risultanze istruttorie del confronto con le parti sociali*" (periodo aggiunto all'art. 72, comma 1, del D.Lgs. 276/2003).

Cosa cambia per la pubblica amministrazione?

Si tratta di un film già visto troppe volte: si modificano le disposizioni normative guardando al privato e ci si "dimentica" anche il più elementare coordinamento con il quadro normativo vigente per la pubblica amministrazione. Andiamo con ordine.

Come noto, la riforma c.d. Biagi non trova applicazione nei confronti della pubblica amministrazione: l'art. 1, comma 2, del D.Lgs. 276/2003 sancisce che "*il presente decreto non trova applicazione per le pubbliche amministrazioni e per il loro personale*" a meno che, nei vari articoli della norma, venga esplicitamente sancita l'applicazione anche nei confronti della pubblica amministrazione. Il vecchio art. 70, comma 1, era molto chiaro in tal senso poiché specificava quali tipologie di lavoro accessorio potevano avere un committente pubblico. Il nuovo testo, al contrario, non può che aprire un dubbio interpretativo. Da una parte il comma 1 non fa minimamente cenno alla possibilità o meno di applicare la normativa alla pubblica amministrazione e quindi, in assenza di deroga, la norma non si applica. Dall'altro lato, però, il successivo comma 3, ricorda e specifica che il ricorso a prestazioni di lavoro accessorio da parte di un committente pubblico deve avvenire nell'ambito delle norme sul contenimento della spesa di personale e nel rispetto del patto di stabilità. Questo, indirettamente potrebbe voler dire che il lavoro accessorio si applica alla pubblica amministrazione a 360 gradi. Conclusivamente, sembrerebbe coerente ritenere che il nuovo testo non pone più distinzioni tra committente privato e pubblico: tutti possono fare tutto.

Qualora si accettasse l'interpretazione più estensiva appena proposta, non si potrebbe che rilevare in modo positivo l'apertura del legislatore nei confronti di questo istituto, ma i problemi, non piccoli, sono dietro l'angolo.

In primo luogo si devono fare i conti con l'art. 36 del D.Lgs. 165/2001, il quale consente alle pubbliche amministrazioni di attingere ai rapporti di lavoro flessibile per esigenze eccezionali e straordinarie includendo tra gli strumenti giuridici utilizzabili anche "*il lavoro accessorio di cui alla lettera d), del comma 1, dell'articolo 70 del decreto legislativo n. 276/2003*". E qui nascono i problemi: nell'art. 70, comma 1, non c'è più la lett. d). Si ritiene che l'unica interpretazione è quella che intende superato il riferimento alla lett. d), visto che è stato abrogato ritenendo applicabile in senso ampio, o meglio illimitato, l'ambito oggettivo del lavoro accessorio. In alternativa si dovrebbe ritenere che il lavoro rimane applicabile solo alle "*manifestazioni sportive, culturali, fieristiche o caritatevoli e di lavori di emergenza o di solidarietà*" facendo riferimento ad una norma abrogata: le forzature sembrano evidenti.

Tutto risolto? No, si devono analizzare altri problemi ancora più complessi. Il tema è quello del contenimento delle spese di personale per il lavoro flessibile previsto dall'art. 9, comma 28, del D.L. 78/2010 (nella versione oggi vigente). Senza entrare nel dettaglio di una norma molto astrusa, in generale e salvo specifiche deroghe, gli

enti locali debbano limitare il lavoro flessibile al 50% di quanto speso nel 2009. Il problema è molto complicato in quanto l'art. 9, comma 28, fa rientrare nei limiti della spesa, ancora una volta, il *“lavoro accessorio di cui all'articolo 70, comma 1, lettera d) del decreto legislativo 10 settembre 2003, n. 276”*. Ora che viene a cadere il riferimento alla lett. d) come va interpretata la norma? Non si tratta di questioni di lana caprina: con questo stratagemma molti enti stanno risolvendo i problemi di carenza di personale attingendo alla vecchia lett. h-bis) che consentiva il lavoro accessorio nell'ambito *“di qualsiasi settore produttivo, compresi gli enti locali, da parte di pensionati”*. Il pasticcio è tale e tanto da lasciare aperta qualsiasi interpretazione e, come in un film visto troppe volte, inizierà il valzer delle interpretazioni, per cui gli enti diranno che, stando alla lettera della norma, tutte le prestazioni accessorie sono fuori dal vincolo di spesa, mentre gli interpreti istituzionali andranno nella direzione diametralmente opposta.

Il contratto a tempo parziale

La riforma apporta alcune piccole modifiche al D.Lgs. 61/2000 in merito alle disposizioni in tema di clausole flessibili, relative alla variazione della collocazione temporale della prestazione lavorativa, ed elastiche, previste per i part-time verticali o misti relative alla variazione in aumento della durata della prestazione stessa, nell'ambito dei contratti a tempo parziale. La materia non risulta di particolare interesse per gli enti locali in quanto l'Aran ritiene che la normativa non risulti applicabile in assenza di una specifica regolamentazione nel CCNL.

RAL310_Orientamenti Applicativi

E' possibile inserire nel contratto individuale di lavoro a tempo parziale delle clausole elastiche sull'articolazione oraria della prestazione?

L'art. 2, comma 2 del D.Lgs. n. 61/2000 stabilisce che nel contratto di lavoro a tempo parziale “è contenuta puntuale indicazione della durata della prestazione lavorativa e della collocazione temporale dell'orario con riferimento al giorno, alla settimana, al mese, all'anno”.

Non ci si lasci ingannare dal fatto che la norma consente anche clausole difformi; occorre infatti sottolineare che la loro applicabilità è espressamente subordinata ad una specifica disciplina dei contratti collettivi (attualmente inesistente).

Pertanto, la clausola elastica suggerita, al momento, è inammissibile.

L'apprendistato nella PA

Uno degli obiettivi della riforma è quello di valorizzare l'apprendistato come modalità prevalente di ingresso dei giovani nel mondo del lavoro (art. 1, comma 1, lett. a), L. 92/2012). Che cosa centra la pubblica amministrazione con tale affermazione? Per ora forse poco niente, ma in prospettiva le cose potrebbero cambiare in quanto ci sono tutti i presupposti giuridici perché anche la PA possa avere un ruolo attivo in questo ambito. Il Testo Unico dell'apprendistato, approvato con il D.Lgs. 167/2011, ha previsto che sia l'apprendistato professionalizzante o di mestiere (art. 4), sia l'apprendistato di alta formazione e ricerca (art. 5) possano essere attivati in tutti i settori di attività pubblici o privati.

Il problema consiste nel fatto che, ai sensi dell'articolo 2 dello stesso testo unico, *“la disciplina del contratto di apprendistato è rimessa ad appositi accordi interconfederali ovvero ai contratti collettivi di lavoro stipulati a livello nazionale”*. Il blocco della contrattazione decentrata, senza dimenticare il blocco delle assunzioni, ha sostanzialmente sterilizzata questa possibilità.

Le aliquote della gestione separata Inps

L'art. 2, comma 57, della L. 92/2012 continua il processo di aumento delle aliquote Inps per gli iscritti alla gestione separata. L'obiettivo evidente è di allinearle con quelle del lavoro dipendente. Dal 2012 fino al 2018 ci sarà un aumento progressivo dell'1% annuo che porterà l'aliquota dall'attuale 27% al 33% per i soggetti che non hanno altra copertura assicurativa e dal 18% al 24% per chi è iscritto ad un'altra forma pensionistica obbligatoria o sia già titolare di un trattamento pensionistico. Resta confermato il contributo destinato a finanziare l'indennità di maternità, l'assegno per il nucleo familiare e alla malattia, previsto solo per i soggetti che non hanno un'ulteriore copertura previdenziale e pari allo 0,72% (art. 1, commi 788 e seguenti, legge finanziaria 2007).

Anno	Aliquota Inps Soggetti privi di altra assicurazione obbligatoria	Aliquota Inps Soggetti iscritti ad altra assicurazione obbligatoria
2012	27% + 0,72%	18%
2013	28% + 0,72%	19%
2014	29% + 0,72%	20%
2015	30% + 0,72%	21%
2016	31% + 0,72%	22%
2017	32% + 0,72%	23%
2018	33% + 0,72%	24%

L'aumento delle aliquote determina un corrispondente aumento della spesa del personale delle pubbliche amministrazioni su tutti i contratti di co.co.co. e sulle prestazioni occasionali di importo superiore a € 5.000 oltre che sui contributi da

versare per gli amministratori (sindaci, presidenti di provincia, assessori) iscritti alla gestione separata.

Le partite Iva si trasformano in co.co.co. a rischio lavoro dipendente

L'art. 1, comma 26, della riforma del lavoro cerca di combattere il fenomeno delle partite Iva che camuffano altri rapporti, quali le collaborazioni coordinate e continuative o, peggio ancora, il lavoro dipendente. Inserisce l'art. 69-bis al D.Lgs. 276/2003 e stabilisce che le prestazioni rese da soggetti titolari di partite Iva sono considerate co.co.co. quando sussistono contemporaneamente almeno due delle seguenti tre condizioni:

1. la durata del rapporto fra committente e incaricato sia superiore a 8 mesi nell'anno solare;
2. il compenso che deriva dal predetto rapporto sia superiore all'80% del fatturato dell'incaricato relativo all'anno solare interessato. Non rileva se, formalmente, le fatture sono emesse a soggetti diversi, se questi sono riconducibili al "medesimo centro di imputazione di interessi";
3. l'incaricato abbia a disposizione una postazione fissa di lavoro presso una delle sedi del committente.

La norma prevede che il committente possa superare la presunzione di legge, fornendo prova contraria e dimostrando che il titolare di partita Iva è veramente tale e non un co.co.co. In presenza delle condizioni sopra descritte, risulta evidente come appaia sicuramente difficile avere a disposizione elementi forti che possono supportare la tesi contraria alla predetta presunzione.

In alcuni casi, però, è la stessa disposizione che prevede la non applicazione della norma. Si legge, infatti, che la presunzione non opera quando:

1. la prestazione abbia un contenuto tecnico elevato, le cui abilità siano acquisibili attraverso importanti percorsi formativi ovvero richieda capacità tecnico pratiche, che possono essere maturate mediante precedenti significative esperienze lavorative;
2. il reddito da lavoro autonomo dell'incaricato sia almeno pari a 1,25 volte quello minimo previsto per la gestione artigiani e commercianti. Per l'anno 2012, l'Inps, con circolare n. 14/2012, ha fissato tale minimale in € 14.930,00 e, quindi, il reddito minimo dell'incaricato deve essere almeno pari ad € 18.662,50.

E' quest'ultimo il requisito che può presentare i maggiori problemi per l'applicazione della deroga. Infatti il primo punto non dovrebbe porre particolari ostacoli in quanto il suo contenuto appare assorbito da quanto previsto dall'art. 7, comma 6, del D. Lgs. 165/2001, vale a dire quella particolare e comprovata specializzazione che rappresenta un requisito necessario per l'affidamento di incarichi esterni da parte della pubblica amministrazione.

Un'altra ipotesi di non applicazione della presunzione è indirizzata ai soggetti iscritti ad un ordine professionale ovvero in registri, albi, ruoli o elenchi professionali qualificati, per i quali il relativo ordinamento detta specifici requisiti e condizioni. Un

decreto del Ministero del lavoro, da emanarsi entro tre mesi, provvederà alla ricognizione dei predetti ordini, registri, albi, ruoli ed elenchi.

La norma distingue due diverse situazioni in ordine all'entrata in vigore. Sicuramente le nuove disposizioni si applicano agli incarichi affidati dopo l'entrata in vigore della legge stessa, mentre per gli incarichi in essere alla medesima data godono di un periodo transitorio, pari a 12 mesi, nel quale si può procedere al loro adeguamento alle disposizioni in commento.

Ma quali sono le conseguenze della "trasformazione" ope legis di un incarico professionale in una collaborazione coordinata e continuativa? Nella migliore delle ipotesi, il comma 5 del nuovo art. 69-bis prevede che il committente sia chiamato al versamento dei contributi previdenziali a suo carico, pari, per il 2012, ai 2/3 del 27,72% se l'incaricato non gode di altra copertura previdenziale ovvero del 18,00% in caso contrario. Per il restante 1/3 resta in essere il diritto di rivalsa che il committente ha nei confronti dell'incaricato. In termini pratici, questo significa un maggior costo per l'ente, quantificato rispettivamente nel 18,48% ovvero nel 12,00%. Ma il precedente comma 4 dell'art. 69-bis stabilisce che, quando opera la presunzione, si applica in maniera integrale l'art. 69 del D.Lgs. 276/2003, specifica la norma "ivi compresa la disposizione dell'articolo 69, comma 1". Tale comma prevede che i "rapporti di collaborazione coordinata e continuativa instaurati senza l'individuazione di uno specifico progetto, [programma di lavoro o fase di esso - inciso abrogato dalla stessa riforma del lavoro] ai sensi dell'articolo 61, comma 1, sono considerati rapporti di lavoro subordinato a tempo indeterminato sin dalla data di costituzione del rapporto." Il divieto di procedere alla trasformazione del rapporto in lavoro a tempo indeterminato, previsto per la pubblica amministrazione dall'art. 36, comma 5, del D.Lgs. 165/2001, comporterà, inevitabilmente, la condanna al risarcimento del danno, con la responsabilità diretta dei soggetti che hanno disposto l'incarico.

Riscritta la normativa sulle collaborazioni a progetto

I commi da 23 a 25 dell'art. 1 della riforma del lavoro intervengono in maniera massiccia sulla disciplina delle collaborazioni a progetto contenuta nella legge Biagi. Anche se non direttamente applicabile, la normativa rappresenta comunque un punto di riferimento anche per la PA, in particolar modo in sede di giudizio. Vediamo le principali novità.

Innanzitutto (comma 23, lett. a) viene puntualizzato il contenuto: la collaborazione può essere attivata per uno o più progetti specifici, mentre è stata abrogata la possibilità di collegarla a programmi di lavoro o a fasi di esso. Nella descrizione del progetto deve essere individuato un risultato finale ben definito, mentre non può essere previsto lo svolgimento di attività meramente esecutive e ripetitive, la cui individuazione è rimessa ai contratti collettivi. Non è, altresì, ritenuto legittimo un riferimento generico all'oggetto dell'attività del committente. L'importanza di uno specifico progetto viene ribadito nel comma 24, che fornisce l'interpretazione autentica dell'art. 69, comma 1, del D.Lgs. 276/2003. Stabilisce che tale progetto è "elemento essenziale di validità del rapporto di collaborazione coordinata e continuativa", la cui mancanza impedisce di parlare ancora di collaborazione e fa scivolare l'incarico nell'alveo del rapporto di lavoro a tempo indeterminato; leggasi

risarcimento del danno per la PA, per le motivazioni sopra indicate. Parimenti la lett. g) del comma 23, aggiungendo un periodo al comma 2 dell'art. 69 succitato, prevede che il rapporto di collaborazione viene considerato lavoro dipendente quando il collaboratore svolge il suo incarico con modalità analoghe a quelle con le quali i dipendenti del committenti svolgono le loro mansioni. Il committente può fornirne prova contraria, ma sono ben note le difficoltà che si devono superare per arrivare a tale risultato.

Il secondo punto affrontato è il corrispettivo (comma 23, lett. c). Deve essere proporzionato alla qualità e quantità del lavoro prestato e non può essere inferiore a dei minimi stabiliti, in maniera specifica e per ciascun settore di attività, in sede di contrattazione collettiva. Tale contrattazione non potrà fissare gli importi minimi al di sotto dei minimi salariali previsti per il settore interessato a favore dei lavoratori dipendenti che svolgano mansioni analoghe a quelle del collaboratore. Qualora non sia presente una contrattazione specifica, si applicano, in ogni caso, i minimi previsti dal contratto collettivo di settore per profili professionali ai quali è richiesta una competenza e una esperienza del tutto analoga a quella richiesta al collaboratore. Risulta evidente che questo presuppone che l'impegno richiesto, in termini temporali, sia parificabile fra incaricato e dipendente.

Anche in tema di recesso anticipato rispetto alla scadenza del contratto, viene modificato il comma 2 dell'art. 67 della legge Biagi. Oltre alla giusta causa, sempre ammessa, il committente può recedere prima del termine previsto nel caso in cui venga a manifestarsi una "inidoneità professionale" a causa della quale il progetto previsto nel contratto di collaborazione non può più essere realizzato. Tale inidoneità deve essere oggettivamente comprovata. Quindi, sicuramente, il sorgere di una inabilità grave può essere un motivo di recesso anticipato, ma anche il venir meno di un requisito essenziale per la realizzazione del progetto, quale la perdita della necessaria iscrizione ad un albo, può essere una causa che legittima il committente ad una risoluzione prima della scadenza della collaborazione. Da parte del collaboratore, invece, il recesso anticipato è consentito solo se espressamente previsto nel contratto. La norma prevede il rispetto del preavviso, ma non ne quantifica la durata. Sarà, quindi, essenziale specificare in quali tempi il collaboratore debba comunicare il suo recesso anticipato sempre nel contratto individuale.

Risulta evidente che le nuove disposizioni si applicano a tutti i contratti di collaborazione stipulati dopo l'entrata in vigore della norma. In tal senso dispone il comma 25 dell'art. 1 della riforma del lavoro.

L'assicurazione sociale per l'impiego (ASpI)

Dal 2013 il quadro normativo relativo agli ammortizzatori sociali farà perno sull'assicurazione sociale per l'impiego (ASpI) prevista dall'art. 2 della L. 92/2012. La norma esplicita che l'ASpI non potrà essere applicata ai *"dipendenti a tempo indeterminato delle pubbliche amministrazioni di cui all'articolo 1, comma 2, del decreto legislativo 30 marzo 2001, n. 165"* (art. 2, comma 2). Ne deriva, in modo analogo a quanto avviene oggi in tema di indennità di disoccupazione, che l'ASpI si può applicare ai dipendenti assunti a tempo determinato dalla PA.

L'assicurazione è finanziata, in primo luogo, con i contributi di cui all'art. 12, comma 6, e 28, comma 1, della L. 160/1975, e quindi dai contributi per la disoccupazione (c.d. DS), che, per la pubblica amministrazione, sono pari all'1,61 (art. 2, comma 25). In aggiunta è stato previsto un *"contributo addizionale, a carico del datore di lavoro, pari all'1,4 per cento delle retribuzione imponibile ai fini previdenziali"* da calcolare sui rapporto di lavoro subordinato non a tempo indeterminato (art. 2, comma 28); contributo addizionale che non si applica ai lavoratori dipendenti delle pubbliche amministrazioni (art. 2, comma 29, lett. d). L'esclusione consente di non far aumentare la spesa del personale, anche se potrebbe avere effetti negativi sulla contribuzione a carico dell'ente per gli amministratori in aspettativa.

La risoluzione del rapporto di lavoro e la tutela della maternità

Il rischio che la dipendente perda il posto di lavoro a seguito della maternità trova maggiori tutele nella riforma del lavoro; l'art. 4, comma 16, della L. 92/2012 riscrive il comma 4 dell'art. 55 del D.Lgs. 151/2001 (Testo unico delle disposizioni legislative in materia di tutela e sostegno della maternità e della paternità).

Il rafforzamento delle tutele si sviluppa in diverse direzioni:

- a) la norma, già prevista in tema di dimissioni presentate dalla lavoratrice e dal lavoratore, si estende ora anche alla risoluzione consensuale del rapporto di lavoro;
- b) il periodo nel quale è prevista questa tutela speciale aumenta da un anno a tre anni di vita del bambino. Rimane confermata anche per tutto il periodo della gravidanza;
- c) in caso di adozione internazionale i tre anni decorrono dalla comunicazione della proposta di incontro con il minore adottando ovvero della comunicazione dell'invito a recarsi all'estero per ricevere la proposta di abbinamento. In caso di adozione o affidamento i primi tre anni decorrono dall'accoglienza del minore;
- d) viene specificato che la convalida costituisce condizione sospensiva dell'efficacia della risoluzione del rapporto di lavoro.

La riforma modifica direttamente il TU sulla maternità che risulta immediatamente applicabile anche alla pubblica amministrazione. Si ritiene che le nuove regole in tema di convalida delle dimissioni e della risoluzione consensuale del rapporto di lavoro trovino immediata applicazione anche nel mondo pubblico.

Cosa cambia con la riforma	
Prima	Dopo
4. La richiesta di dimissioni presentata dalla lavoratrice, durante il periodo di gravidanza, e dalla lavoratrice o dal lavoratore durante il primo anno di vita del bambino o nel primo anno di accoglienza del minore adottato o in affidamento, deve essere convalidata dal servizio ispettivo del Ministero del lavoro, competente per territorio. A detta convalida è condizionata la risoluzione del rapporto di lavoro.	4. La risoluzione consensuale del rapporto o la richiesta di dimissioni presentate dalla lavoratrice, durante il periodo di gravidanza, e dalla lavoratrice o dal lavoratore durante i primi tre anni di vita del bambino o nei primi tre anni di accoglienza del minore adottato o in affidamento, o, in caso di adozione internazionale, nei primi tre anni decorrenti dalle comunicazioni di cui all'articolo 54, comma 9, devono essere convalidate dal servizio ispettivo del Ministero del lavoro e delle politiche sociali competente per territorio. A detta convalida è sospensivamente condizionata l'efficacia della risoluzione del rapporto di lavoro.
...a cosa si applica	
- la richiesta di dimissioni	- la risoluzione consensuale del rapporto -la richiesta di dimissioni
...in quali casi	
dalla lavoratrice - durante il periodo di gravidanza dalla lavoratrice o dal lavoratore - durante il primo anno di vita del bambino - nel primo anno di accoglienza del minore adottato o in affidamento	dalla lavoratrice -durante il periodo di gravidanza Dalla lavoratrice o dal lavoratore - durante i primi tre anni di vita del bambino - nei primi tre anni di accoglienza del minore adottato o in affidamento - in caso di adozione internazionale, nei primi tre anni decorrenti dalle comunicazioni di cui all'articolo 54, comma 9
...modalità di convalida	
convalidata dal servizio ispettivo del Ministero del lavoro, competente per territorio	convalidate dal servizio ispettivo del Ministero del lavoro e delle politiche sociali competente per il territorio
...effetti della convalida	
a detta convalida è condizionata la risoluzione del rapporto di lavoro.	a detta convalida è sospensivamente condizionata l'efficacia della risoluzione del rapporto di lavoro.

Il contrasto ai fogli firmati in bianco: dimissioni e risoluzione consensuale

Il legislatore torna ad introdurre, dopo i risultati non proprio brillanti dei precedenti tentativi, norme volte a contrastare le c.d. dimissioni in bianco firmate dal lavoratore solitamente al momento dell'assunzione. Il meccanismo non è nuovo nella sostanza: le dimissioni ovvero la risoluzione consensuale del rapporto di lavoro deve essere convalidata da un soggetto terzo rispetto al datore di lavoro ed al lavoratore (art. 4, commi da 17 a 23, L. 92/2012).

Prima di entrare nel merito del nuovo quadro normativo, ci si deve chiedere se le disposizioni trovino immediata applicazione nei confronti della pubblica amministrazione ovvero se rappresentino principi e criteri per la regolazione dei rapporti di lavoro dei dipendenti pubblici ai sensi dell'art. 1, comma 7, sui quali, a mente del comma 8, serviranno successivi interventi normativi promossi dal Ministro della pubblica amministrazione e la semplificazione. Si ritiene che le disposizioni in commento non possano essere applicate immediatamente alla pubblica amministrazione. Si tratta, infatti, di una nuova disposizione introdotta con la L. 92/2012; in questo caso la legge di riforma non modifica altre norme immediatamente applicabili al pubblico (si pensi al D.Lgs. 368/2001) ma introduce una nuova ed autonoma disposizione. Peraltro, la problematica non è particolarmente sentita nella pubblica amministrazione atteso che l'assunzione è subordinata ad una procedura selettiva che esclude, nella pratica, quella posizione dominante tipica del datore di lavoro privato in sede di costituzione del rapporto di lavoro.

Analizziamo cosa prevede la norma. In caso di dimissioni o di risoluzione consensuale del rapporto di lavoro è necessario che queste vengano convalidate dal dipendente davanti ad un soggetto terzo. Sono previste tre diverse modalità:

- a) presso la direzione territoriale del lavoro o presso i centri per l'impiego ovvero in altre sedi previste nei CCNL;
- b) attraverso la sottoscrizione di una apposita dichiarazione apposta in calce alla ricevuta di comunicazione della cessazione del rapporto al centro per l'impiego;
- c) in altri modi definiti dal Ministero del Lavoro con apposito decreto.

Una volta che il dipendente presenta al datore di lavoro le dimissioni ovvero che si sigla la risoluzione consensuale del rapporto di lavoro, il datore di lavoro dovrà inviare al lavoratore entro 30 giorni un invito scritto a convalidare le dimissioni allegando copia della comunicazione della cessazione del rapporto di lavoro. In carenza dell'invito, le dimissioni o la risoluzione consensuale sono prive di effetti.

Nei sette giorni successivi al ricevimento dell'invito, il lavoratore può:

- a) convalidare in modo esplicito le dimissioni o la risoluzione consensuale del rapporto di lavoro;
- b) revocare le dimissioni o la risoluzione consensuale;
- c) non presentarsi convalidando, nel silenzio, il proprio comportamento.

Pur confermando gli eventuali effetti penali, l' "abuso del foglio firmato in bianco" è punito con una sanzione amministrativa da 5.000 a 30.000 euro.

Maggiori diritti padri lavoratori

L'obiettivo è di quelli ambiziosi: *“sostenere la genitorialità, promovendo una cultura di maggiore condivisione dei compiti di cura dei figli all'interno della coppia e per favorire la conciliazione dei tempi di vita e di lavoro”*. La previsione non è sicuramente all'altezza. Pur volendo prescindere dal fatto che si tratta di una sperimentazione per il triennio 2013-2015 la norma obbliga il lavoratore padre ad *“astenersi dal lavoro per un periodo di un giorno”* entro i cinque mesi dalla nascita del figlio. Inoltre, potrà utilizzare ulteriori due giorni, anche consentivi, di astensione obbligatoria in sostituzione della madre. In altre parole la madre potrà cedere al padre, ovviamente previo accordo, due giorni del proprio congedo per maternità. Per tutte e tre le giornate il lavoratore padre ha diritto alla retribuzione al 100%, previsione pressoché irrilevante per il pubblico impiego dove già il CCNL prevede la retribuzione piena. In generale, il testo unico della maternità limita la retribuzione all'80%.

Il padre lavoratore deve comunicare al datore di lavoro i giorni in cui si astiene dalla prestazione per iscritto e almeno 15 giorni prima.

Disabili

Cambiano le modalità di calcolo della quantificazione della quota di riserva (art. 4, comma 27, L. 92/2012). La norma specifica che *“sono computati di norma tra i dipendenti tutti i lavoratori assunti con contratto di lavoro subordinato”*. Il precedente testo prevedeva semplicemente una serie di esclusioni che non erano *“computabili tra i dipendenti”*.

Inoltre, è stato modificato l'elenco dei casi da non considerare dal novero dei dipendenti. La novità più rilevante riguarda l'impossibilità di escludere i lavoratori a tempo determinato di durata non superiore a nove mesi, situazione molto diffusa negli enti locali, soprattutto in caso di gestione di servizi che devono garantire determinati standard. Al contrario, vengono aggiunte alcune casistiche che non interessano il mondo degli enti locali quali i contratti di inserimento, le assunzioni per lavori all'estero, i lavoratori che aderiscono al programma di emersione dal sommerso ed i lavoratori a domicilio. Altri casi di esclusione che interessano gli enti locali riguardano i lavoratori somministrati e gli LSU ex art. 7 D.Lgs. 81/2000. Alcune delle casistiche inserite erano già regolamentate dall'art. 3 del D.P.R. 333/2000.

Cosa cambia con la riforma	
Prima	Dopo
<p>non sono computabili:</p> <ul style="list-style-type: none"> - lavoratori occupati ai sensi della presente legge - lavoratori a tempo determinato di durata non superiore a nove mesi - i soci di cooperative di produzione e lavoro - i dirigenti 	<p>non sono computabili:</p> <ul style="list-style-type: none"> - i lavoratori occupati ai sensi della presente legge, [cancellata l'ipotesi dei contratti a termine fino a nove mesi] - i soci di cooperative di produzione e lavoro, - i dirigenti, - i lavoratori assunti con contratto di inserimento, - i lavoratori occupati con contratto di somministrazione presso l'utilizzatore, - i lavoratori assunti per attività da svolgersi all'estero per la durata di tale attività, - i soggetti impegnati in lavori socialmente utili assunti ai sensi dell'articolo 7 del decreto legislativo 28 febbraio 2000, n. 81, - i lavoratori a domicilio, - i lavoratori che aderiscono al programma di emersione, ai sensi dell'articolo 1, comma 4-bis, della legge 18 ottobre 2001, n. 383, e successive modificazioni <p>Restano salve le ulteriori esclusioni previste dalle discipline di settore</p>

*Assistenza fiscale***Il conguaglio da assistenza fiscale**

di Tiziano Grandelli e Mirco Zamberlan

*Esperti in gestione e organizzazione del personale degli enti locali***Gli obblighi del sostituto d'imposta**

Il sostituto d'imposta ha l'obbligo di effettuare i conguagli derivanti dal risultato contabile delle dichiarazioni elaborate e trasmesse dai CAAF con il mod. 730-4 (art. 37, c. 4, D.Lgs n. 241/1997). I chiarimenti in merito ai conguagli 2012 sono contenuti nella Circ. Agenzia Entrate n. 15/E del 25/05/2012. Da quest'anno tutti i sostituti d'imposta devono ricevere i dati del 730-4 attraverso il flusso messo a disposizione dall'Agenzia delle Entrate sull'indirizzo telematico precedentemente comunicato. La tempistica è definita dall'art. 16 del Dm 164/1999; scadenziario prorogato dal Dpcm 26/04/2012, il quale ha differito dal 30/06 al 12/07/2012 il termine entro il quale i CAF ed i professionisti abilitati devono trasmettere all'Agenzia delle entrate le dichiarazioni elaborate.

Sostituto che ha aderito al flusso telematico	
12/07/2012	Il Caf/professionista comunica all'Agenzia delle Entrate il risultato finale del mod. 730/4
Entro 5 giorni	Al Caf/professionista perviene la ricevuta da parte dell'Agenzia
Entro 10 giorni	L'Agenzia rende disponibili ai sostituti d'imposta i mod. 730/4
Entro 15 giorni	L'Agenzia conferma ai Caf/professionista la disponibilità dei dati comunicati ai sostituti. In caso di mancata consegna al sostituto ovvero di invio a sostituto non tenuto al conguaglio, il Caf/professionista invia con le modalità ordinarie il mod. 730/4.

I conguagli da assistenza fiscale devono essere effettuati a partire dalla mensilità di competenza del mese di luglio ai sensi dell'art. 19, Dm 164/1999 e non più su quella corrisposta nel mese di luglio; la modifica è pressoché irrilevante per gli enti pubblici che pagano il giorno 27 del mese di competenza. Se il sostituto d'imposta riceve la liquidazione del mod. 730 oltre il tempo utile per effettuare i conguagli nella mensilità di luglio dovrà effettuarli nella prima mensilità utile. Con lo spostamento del termine della messa a disposizione dei mod. 730/4 al 22 luglio risulterà molto probabile il rinvio al mese di agosto di molti conguagli. Qualora il contribuente avesse previsto la dilazione massima in 5 rate, il sostituto dovrà ridurle a 4 poiché le trattenute devono necessariamente terminare nel mese di novembre. Agli importi rateizzati dovrà essere applicato l'interesse mensile dello 0,33% a partire dalla seconda rata (se il conguaglio inizia ad agosto, gli interessi si applicano dalla rata di settembre).

Il secondo o unico acconto non può essere oggetto di rateizzazione. Il sostituto potrà chiedere entro il mese di settembre di non effettuare la ritenuta del secondo o unico acconto ovvero di effettuare la trattenuta per un importo inferiore.

Il sostituto d'imposta deve, inoltre, considerare le eventuali dichiarazioni rettificative o integrative pervenute in tempo utile per effettuare i conguagli entro l'anno 2012. In ogni caso il conguaglio delle dichiarazioni integrative è effettuato nel mese di dicembre.

Non devono essere effettuate le operazioni di conguaglio quando le somme a credito o a debito di ogni singola imposta o addizionale non superi il limite di euro 12,00.

Nel mod. 730/4 i contribuenti potrebbero scegliere di utilizzare in tutto o in parte il credito derivante da assistenza fiscale per il versamento dell'IMU, attraverso compensazione da effettuare autonomamente con mod. F24. In tal caso si potranno avere dei conguagli a credito (Irpef, addizionale comunale e regionale) anche di importo inferiore a euro 12,00.

Il conguaglio a credito

Il sostituto d'imposta procede al rimborso dei conguagli a credito effettuando una corrispondente riduzione delle "ritenute a titolo di Irpef e/o di addizionale comunale e regionale all'Irpef" effettuate nel mese. La compensazione è estesa a tutte le ritenute relative ai diversi redditi oggetto di conguaglio, e non solo a quelle sui redditi di lavoro dipendente. Questo significa, ad esempio, che il credito Irpef da 730 di un collaboratore coordinato e continuativo, in caso di incapienza del debito di ritenute per redditi assimilati, può essere scomputato dal monte ritenute sui redditi da lavoro dipendente.

Qualora il monte ritenute non risulti sufficiente, i rimborsi dovranno essere ridotti a tutti gli assistiti per un importo pari al rapporto tra il monte ritenute disponibile e i crediti rimborsabili. Se al termine dell'esercizio rimangono crediti non restituiti, dovranno essere evidenziati nel mod. Cud ed il sostituto li potrà recuperare in sede di dichiarazione.

Rimanendo legati al tenore letterale della norma e della circolare non sarebbe corretto scomputare i rimborsi di Irpef e addizionali dalle trattenute derivanti da assistenza fiscale. Infatti, l'art. 19, c. 2, del Dm 164/1999 prevede che *"le somme risultanti a credito sono rimborsate mediante una corrispondente riduzione delle ritenute dovute dal dichiarante sulla retribuzione di competenza del mese di luglio, ovvero utilizzando, se necessario, l'ammontare complessivo delle ritenute operate dal medesimo sostituto. Nel caso che anche l'ammontare complessivo delle ritenute risulti insufficiente a consentire il rimborso delle somme risultanti a credito, il sostituto rimborsa gli importi residui operando sulle ritenute d'acconto dei mesi successivi dello stesso periodo d'imposta"*. Questa interpretazione estremamente restrittiva sembra contrastare con la possibilità, espressamente prevista dalle istruzioni del mod. 770/S/2012 di conguagliare il credito ed il debito derivante dalla dichiarazione congiunta. I problemi interpretativi sorti negli anni precedenti trovano soluzioni nella circ. dell'Agenzia delle Entrate 15/E/2012 secondo la quale può essere utilizzato *"l'ammontare complessivo delle suddette ritenute relative alla totalità dei compensi di competenza del mese di luglio corrisposti dal sostituto a tutti i percipienti e delle somme derivanti dai conguagli a debito da assistenza fiscale"*. In sintesi, i rimborsi

possono essere effettuati nel limite di tutte le ritenute operate (Irpef anche relative a redditi diversi da quelli di lavoro dipendente ed assimilati ed addizionali regionali e comunali) e delle trattenute per assistenza fiscale.

Si deve, inoltre, ricordare che sempre le istruzioni al mod. 770/S/2012 non consentono al sostituto d'imposta di anticipare i rimborsi. Alcune interpretazioni restrittive ritengono che, nel caso in cui il sostituto anticipasse gli importi, non potrebbe scomutarli sulle ritenute delle mensilità successive.

Dipendenti cessati

Il sostituto d'imposta è tenuto ad operare i rimborsi spettanti ai dipendenti cessati o privi di retribuzione, mediante una corrispondente riduzione delle ritenute relative ai compensi corrisposti agli altri dipendenti (art. 19, comma 1, Dm 164/1999).

Il conguaglio a debito

I conguagli a debito devono essere trattenuti sulle retribuzioni del mese di luglio. L'eventuale incapienza, totale o parziale, verrà trattenuta nelle successive mensilità applicando una maggiorazione dello 0,40% mensile.

Qualora il contribuente abbia richiesto la rateizzazione, il sostituto dovrà applicare gli interessi dello 0,33% da versare cumulativamente alla ritenuta. Con il comunicato stampa del 23/04/1999 il Ministero delle Finanze ha chiarito che gli interessi da rateizzazione vanno applicati a partire dalla seconda rata. Ad esempio, se le operazioni di conguaglio iniziano nel mese di agosto e sono previste 5 rate, il sostituto d'imposta dovrà ridurre le rate da 5 a 4 ed applicare gli interessi a partire dal mese di settembre.

L'incapienza delle rate comporta l'applicazione sia degli interessi da rateizzazione (0,33%) che di quelli per in capienza (0,40%). Il secondo o unico acconto non può essere rateizzato e, in caso di in capienza, la trattenuta continua a dicembre con l'applicazione degli interessi dello 0,40%.

Se entro fine anno non sono terminate le trattenute, il sostituto comunica al sostituto gli importi ancora dovuti e quest'ultimo provvederà a versarli direttamente nel mese di gennaio.

Cessazione del rapporto di lavoro

Se il rapporto di lavoro cessa prima del completamento delle operazioni di conguaglio, il sostituto comunica agli interessati gli importi risultanti dalla dichiarazione. Gli stessi dovranno versare direttamente quanto dovuto (art. 19, comma 1, Dm 164/1999).

Aspettative senza retribuzione

Qualora il sostituto si trovasse in aspettativa non retribuita prima della conclusione del conguaglio a debito, il sostituto comunica gli importi a debito e l'interessato provvede direttamente al versamento. Nel caso in cui, nel corso dell'anno, debbano essere erogati ulteriori compensi, il sostituto può chiedere di terminare il conguaglio alla prima retribuzione utile con l'applicazione degli interessi dello 0,40% (art. 19, comma 1, Dm 164/1999).

I conguagli in caso di decesso del dipendente

In caso di decesso del dipendente prima della conclusione delle operazioni di conguaglio a debito, il sostituto d'imposta comunica agli eredi gli importi o le rate non ancora trattenute e gli stessi dovranno versarle nei termini previsti dall' art. 65, DPR n. 600/1973, in forza del quale tutti i termini pendenti alla data della morte del contribuente o scadenti entro quattro mesi da essa sono prorogati di sei mesi in favore degli eredi. Questi ultimi non sono obbligati al versamento degli acconti. L'eventuale debito dovuto dal coniuge superstite, in caso di dichiarazione congiunta, deve essere tempestivamente versato senza il pagamento di sanzioni ed interessi (art. 19, comma 2, Dm 164/1999).

Se il conguaglio risulta a credito, il sostituto comunica agli eredi gli importi provvedendo ad indicarli anche nel CUD. Il credito potrà essere fatto valere nella successiva dichiarazione che gli eredi devono o possono presentare per conto del *de cuius* ovvero gli stessi potranno presentare istanza di rimborso (art. 38, DPR n. 600/1973). Il credito del coniuge superstite potrà essere fatto valere nella successiva dichiarazione.

Il passaggio di dipendenti da un datore di lavoro all'altro

In tutti i casi di passaggio di dipendenti da un datore di lavoro ad un altro, il nuovo sostituto d'imposta è tenuto a proseguire le operazioni di assistenza fiscale (Risoluzione n. 248/2002). Tale indicazione si evince anche dalle istruzioni al mod. 770/S/2012 alla sezione D ed ai prospetti ST ed SV. In caso di continuazione dei versamenti da parte del nuovo sostituto quest'ultimo dovrà indicare nelle note (campo 10) dei citati prospetti la lettera "N".

Nel mondo pubblico si deve ricordare che rientra in tale casistica, oltre alle esternalizzazioni, anche la mobilità.

Le modalità di versamento

I versamenti da assistenza fiscale devono essere effettuati con il mod. F24 ovvero con l’F24EP utilizzando specifici codici di versamento correlati a ciascun importo da trattenere derivante dal mod. 730/4.

Da quest’anno il conguaglio fiscale si estende anche alla cedolare secca sulle locazioni ed al contributo di solidarietà per i redditi elevati per i quali sono stati istituiti appositi codici tributo.

Modello 730/4: importi da trattenere	Codice tributo	Descrizione
Importo irpef da trattenere	134E	Irpef a saldo trattenuta dal sostituto d’imposta
Importo addizionale regionale all’irpef da trattenere	126E	Addizionale regionale all’irpef trattenuta dal sostituto d’imposta a seguito di assistenza fiscale
Importo addizionale comunale all’irpef da trattenere	128E	Addizionale comunale all’irpef trattenuta dal sostituto d’imposta - mod. 730
Prima rata di acconto irpef per il 2012	133E	Irpef in acconto trattenuta dal sostituto d’imposta
Seconda o unica rata di acconto irpef per il 2012		
Acconto del 20% su redditi a tassazione separata	129E	Acconto imposte sui redditi soggetti a tassazione separata trattenuto dal sostituto d’imposta
Acconto addizionale comunale irpef per il 2012	127E	Addizionale comunale all’irpef trattenuta dal sostituto d’imposta - mod. 730- acconto
Imposta sostitutiva incremento produttività	143E	Imposta sostitutiva dell’irpef e delle addizionali regionali e comunali sui compensi accessori del reddito da lavoro dipendente a seguito di assistenza fiscale - articolo 2, decreto legge 27 maggio 2008, n. 93 (R.M. 84/E/2012 operativo dal 12/08/2011)
Cedolare secca locazioni da trattenere	148E	Imposta sostitutiva dell’Irpef e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo, sul canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze locate congiuntamente all’abitazione - art. 3, d.lgs. n. 23/2011 - assistenza fiscale - saldo (R.M. 49/E/2012 operativo dal 14/05/2012)

Prima rata di acconto cedolare secca per il 2012	147E	Imposta sostitutiva dell'irpef e delle relative addizionali, nonché delle imposte di registro e di bollo, sul canone di locazione relativo ai contratti aventi ad oggetto immobili ad uso abitativo e le relative pertinenze locate congiuntamente all'abitazione - art. 3, d.lgs. n. 23/2011 - assistenza fiscale - acconto (R.M. 49/E/2012 operativo dal 14/05/2012)
Seconda o unica rata di acconto cedolare secca per il 2012		
Contributo di solidarietà da trattenere	146E	Contributo di solidarietà di cui all'articolo 2, comma 2, del d.l. n. 138/2011, trattenuto a seguito di assistenza fiscale (R.M. 47/E/2012 operativo dal 14/05/2012)

Per i codici di versamento relativi al saldo ed acconto Irpef, codici 133E e 134E, nel campo "Riferimento B" deve essere riportato l'anno d'imposta che, per il 2012, sarà l'anno 2011 per il saldo ed il 2012 per l'acconto. Per gli interessi, codice 126E, in analogia a quanto previsto per il codice 1630 del mod. F24, l'anno di riferimento dovrebbe coincidere con l'anno cui si riferisce il versamento.

Nel campo "Riferimento A" deve essere indicato il mese di riferimento nella forma "00MM" (Rm 395/E/2007) che indica il mese dal quale decorre l'obbligo di effettuare la ritenuta, ovvero quello nel quale è stata materialmente pagata la retribuzione dalla quale è stato trattenuto l'importo del debito Irpef da versare a seguito dell'assistenza fiscale.

In modo analogo si compila l'F24EP per i codici relativi alle addizionali regionali e comunali.

Con la risoluzione n. 101/E del 7/10/2010 erano stati istituiti i codici per il versamento degli interessi da rateizzazione

Codice	Descrizione
118E	Interessi pagamento dilazionato importi rateizzabili irpef trattenuta dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale
124E	Interessi pagamento dilazionato dell'addizionale regionale all'irpef trattenuta dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale
125E	Interessi pagamento dilazionato dell'addizionale comunale all'irpef trattenuta dal sostituto d'imposta a seguito di assistenza fiscale

La sospensione degli adempimenti per eventi eccezionali

La circ. dell'Agenzia delle Entrate n. 15/E/2012 specifica che i termini di presentazione della dichiarazione mediante il mod. 730 *“non sono interessati da provvedimenti di sospensione degli adempimenti”* a meno che non vi siano *“espresse disposizioni”* in merito. In modo analogo non sono sospesi i termini previsti per l'effettuazione dei conguagli sulle retribuzioni. La motivazione è correlata alla *“complessità dello svolgimento dell'assistenza fiscale, del numero dei soggetti coinvolti e della tempistica entro cui il procedimento deve concludersi”*.